



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Pisa**

Primum facere deinde philosophari !

**ELEMENTI DI FISCALITA' INTERNAZIONALE
E NUOVA TERRITORIALITA' IVA:
Risvolti pratici nei servizi su
import/export e nei servizi di
intermediazione**

Relatori:

Dott. Michele Maria Rossini

Dottore Commercialista, Revisore Contabile
Commissione Nazionale UNGDCEC sulla Fiscalità Internazionale

Dott. Guido Doneddu

Dottore Commercialista, Revisore Contabile
Commissione Nazionale UNGDCEC sulla Fiscalità Internazionale

Dott.ssa Laura Agudio

Dottore Commercialista, Revisore Contabile
Commissione di Studio UGDCEC Pisa

**Martedì 4 Maggio 2010
ore 15.30**

*Auditorium R. Ricci
Piazza Vittorio Emanuele II, 5
PISA*

Sede: Via di Ripa n. 2/D
56029 Santa croce sull'Arno- Pisa
tel. 0571 35075 - fax 0571 366476
www.ugdc.pi.it E-mail: info@ugdc.pi.it



PARTE PRIMA:

INTRODUZIONE ALLA FISCALITA' INTERNAZIONALE

PARTE SECONDA:

LA TERRITORIALITA' DEI SERVIZI INTRACOMUNITARI ALLA LUCE DELLE RECENTI NOVITA' LEGISLATIVE

PARTE TERZA:

RISVOLTI PRATICI NEI SERVIZI SU IMPORT/EXPORT E NEI SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE



PARTE PRIMA:

*Giovani professionisti guardano
all'Europa ed oltre*

***INTRODUZIONE ALLA FISCALITA'
INTERNAZIONALE***



Commissione di Studio UNGDCEC “Fiscalità Internazionale”

Delegato di Giunta

Andrea Borghini

Presidente

Stefano Ducceschi

Segretario

Carlo Guelfi

Il presente documento è stato redatto dai seguenti membri della Commissione:

Chiaffarelli Paolo
Correnti Antonello
Dissegna Roberto
Doneddu Guido
Ducceschi Stefano
Gambardella Elio
Guardabascio Ciro
Guelfi Carlo
Machiavelli Silvia
Nicoletta
Massarelli Enrica
Mele Roberto
Novembre Patrick
Onori Andrea
Orabona
Francescopaolo
Romersa Andrea
Rossini Michele



Sommario

<i>Introduzione alla Fiscalità Internazionale: Fiscalità Internazionale ed Internazionalizzazione, concetti a confronto. Il ruolo del Giovane Professionista</i>	7
1 - Il Diritto Internazionale: Concetti introduttivi	
1.1 - Introduzione.....	14
1.2 – Le Fonti normative della tassazione internazionale	15
1.3 – Ambiti di applicazione delle Fonti del Diritto Internazionale.....	20
1.3.1 - L’adattamento del diritto interno alle norme tributarie internazionali.....	20
1.3.2 - L’efficacia delle fonti internazionali.....	23
1.4 – La potestà impositiva e la concorrenza tra Stati.....	25
1.4.1 - La potestà impositiva nel diritto tributario internazionale	25
1.4.2 - La concorrenza fiscale tra Stati.....	28
1.5 – La neutralità fiscale.....	32
1.6 – La doppia imposizione	34
2 – Il Diritto Internazionale Tributario: La tassazione dei residenti e dei non residenti	
2.1 – Concetti introduttivi.....	37
2.2 - La tassazione dei non residenti sui redditi prodotti in Italia: le norme interne e le norme convenzionali.....	37
2.3 - La tassazione dei residenti sui redditi prodotti all’estero: le norme interne e le norme convenzionale	42
2.4 - Il credito di imposta per i redditi prodotti all’estero.....	44
3 - Il Diritto Internazionale Tributarioconvenzionale:Il modello OCSE cenni introduttivi	
3.1 – Il modello OCSE, cenni introduttivi	50



Prefazione

La Commissione, nell'elaborare questo documento, ha sentito la necessità di delineare con chiarezza alcuni aspetti introduttivi di particolare importanza della Fiscalità Internazionale e Comunitaria, pur senza pretesa di esaustività.

L'obiettivo che si è inteso perseguire è stato quello di fornire uno strumento di avvicinamento e di supporto ai giovani professionisti, desiderosi di conoscere tale disciplina, divenuta sempre più parte integrante del nostro lavoro quotidiano. Molte norme, infatti, che abbiamo modo di studiare e applicare continuamente, spesso traggono origine dalla Fiscalità Internazionale e Comunitaria. Si pensi, ad esempio, alle diverse normative del nostro ordinamento nazionale sorte dal recepimento di Direttive comunitarie quali ad esempio la definizione di residenza fiscale di un soggetto o a tutte quelle norme presenti nell'imposizione indiretta in particolare sull'IVA, nonché alle sentenze della Corte di Giustizia, istituzione deputata al controllo giurisdizionale comunitario e vero organo stimolatore dell'integrazione europea che con la propria giurisprudenza crea anche rilevanti implicazioni sugli ordinamenti fiscali nazionali.

La Fiscalità Internazionale, dopo aver rappresentato per molto tempo un argomento di nicchia, è diventata, dunque, sempre più una disciplina che coinvolge realtà di tutte le dimensioni e la cui conoscenza può consentire al giovane professionista di rispondere concretamente alle sempre più diverse esigenze della clientela orientata inevitabilmente a confrontarsi continuamente anche con i mercati esteri. Le tematiche di maggiore attualità e di interesse verranno, pertanto, approfondite dalla Commissione in successivi elaborati per fornire un utile strumento di consultazione e di aggiornamento.



Introduzione alla Fiscalità Internazionale: Fiscalità Internazionale ed Internazionalizzazione, concetti a confronto. il ruolo del Giovane Professionista

Nell'esaminare i lineamenti generali della materia attinente alla fiscalità internazionale si è sentita sin dall'origine la necessità di delineare con chiarezza alcuni aspetti che stanno alle fondamenta del presente elaborato. Da un lato si è ritenuto necessario andare a tracciare quelle che sono le principali differenze che intercorrono tra il concetto di fiscalità internazionale e di Internazionalizzazione, mentre dall'altro si è sentito il bisogno di attribuire al giovane professionista, desideroso di confrontarsi con tali tematiche, la giusta collocazione.

Come prima impressione i concetti di fiscalità internazionale ed internazionalizzazione potrebbero risultare apparentemente simili ma nella realtà differiscono per la rispettiva origine, sostanza e nei relativi scopi. Per quanto concerne la collocazione del giovane professionista, nei confronti di tali aspetti, quest'ultimi potrebbero sembrare una materia molto lontana rispetto ad esso, anche se talvolta, nella realtà, tali concetti sono più vicini a lui di quanto si pensi.

All'interno del presente capitolo tenteremo di definire meglio le ragioni di tali affermazioni, al momento soffermiamoci su quella che potrebbe essere la giusta definizione di fiscalità internazionale e di internazionalizzazione.

Lo studio della fiscalità internazionale comprende l'analisi dell'insieme degli apparati normativo - fiscali presenti nello scenario economico globalizzato e delle relative interazioni tra di essi. Tale analisi ha lo scopo di garantire da un lato una tassazione equa delle attività economiche e degli investimenti internazionali, mentre dall'altro di eliminare le distorsioni fiscali nella tassazione degli investimenti internazionali.

Per quanto concerne il concetto di "equità" si sotto intende la trattazione di basilari concetti tributari quali la corretta definizione di residenza del soggetto in questione finalizzata, per esempio, ad evitare fatti di discriminazione fiscale oltre che precludere fatti di doppia imposizione oppure di applicazione di ritenute inique effettuate su pagamenti a favore di soggetti non residenti. Per quanto attinente al concetto di "distorsioni" nella tassazione degli investimenti internazionali esse sono causate, per esempio, dal riconoscimento di incentivi fiscali all'interno di un determinato Stato o territorio, piuttosto che dalla violazione della neutralità nelle operazioni di importazione ed esportazione. Oltre a ciò, la fiscalità internazionale, ha il compito di combattere l'evasione fiscale transfrontaliera pur riconoscendo il concetto di risparmio fiscale.



Quindi lo scopo della fiscalità internazionale è quello di far sì che, pur prendendo atto che ciascun governo nazionale ha pieni poteri legiferativi in materia di fiscalità, non siano intaccati i principi transnazionali di equità e assenza di distorsione. In altre parole a ciascun governo servono delle entrate al fine di coprire la propria spesa pubblica.

La politica fiscale di ciascun governo è mirata a questo obiettivo, ma tale obiettivo non può essere perseguito a discapito di una comunità globale. L'esistenza di strette relazioni tra stati è fatto ormai noto e la fiscalità internazionale è improntata a evitare che il comportamento impositivo poco oculato di un paese possa coinvolgere negativamente anche gli altri. Per porre un esempio, il compito principe della UE, chiaramente in ambito di fiscalità internazionale, è quello di sorvegliare tutte le decisioni di ciascuno stato appartenente e di verificarne la correttezza in ambito europeo. L'attenzione particolare che l'UE pone è rivolta alla tassazione delle società e delle persone fisiche affinché si possa scongiurare il rischio che una scellerata determinazione delle imposte nazionali possa creare degli ostacoli insuperabili alla circolazione dei beni/servizi e capitali all'interno della stessa. In generale nei rapporti tra stati la fiscalità internazionale opera nella direzione in cui non si creino vantaggi sleali tra imprese appartenenti a diversi paesi.

L'attività di direzione, coordinamento e controllo svolta dall'UE, in determinate circostanze, si spinge fino a dettare limiti atti a condizionare la capacità indipendente di legiferare di ciascuno Stato membro. Di seguito riportiamo alcune imposte che sono state fortemente influenzate dal diretto intervento dell'UE (anche se tralasciando alcuni margini di autonomia agli Stati) mediante azioni vincolanti imposte dalla UE:

- Le aliquote IVA. Le aliquote IVA sono fondamentali per il corretto funzionamento del mercato unico e per assicurare una concorrenza leale al suo interno. L'UE ha pertanto stabilito limiti massimi e minimi da applicare a tali aliquote;
- Accise su benzina, alcolici e sigarette. Tali accise possono facilmente falsare la concorrenza tra i paesi europei ed è per questo che sono soggette a regole comuni;
- Tassazione sull'energia. La Comunità Europea tende a controllare la tassazione dei prodotti energetici al fine di poter adottare una politica comune per incentivare l'efficienza energetica.

In questa sede ci limitiamo a descrivere molto brevemente quelli che sono i principali strumenti utilizzati dalla fiscalità internazionale per realizzare il proprio scopo:

- Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Sono trattati internazionali con i quali i paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie



imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio. Oltre a ciò hanno anche lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, anche prevedendo alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa¹;

- Accordi per la protezione e la promozione degli investimenti. Tali accordi impegnano ciascuno degli stati contraenti ad assicurare agli investimenti dell'altro Stato contraente un determinato trattamento;
- Altri accordi in materia di cooperazione tra Amministrazioni Fiscali. Tali accordi hanno la finalità di dare attuazione alle disposizioni in materia di cooperazione amministrativa contenute nelle Convenzioni, ossia gli Stati possono stipulare accordi di natura amministrativa non soggetti a ratifica parlamentare². Inoltre, tali accordi, hanno anche la finalità di assicurare la corretta applicazione della disciplina interna in materia. Rientrano in questa categoria, sempre in ambito OCSE, i "Tax Information Exchange Agreement" (TIEA) utilizzabili nel caso in cui non vi siano in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni tra due Stati.

Altrettanto brevemente descriviamo i principali organi che si occupano a livello Europeo e Mondiale di fiscalità internazionale:

- Unione Europea. Mediante l'istituzione del Trattato istitutivo della Comunità europea la UE ha reso possibile il collegamento tra quanto avviene nel mercato interno di ciascun Paese ed i principali obiettivi della politica fiscale comunitaria. Per conoscere le attività dell'Unione europea consultare il portale <http://www.europa.eu/> e il sito della Presidenza di turno del Consiglio Ue (<http://www.eu2009.cz/en/default.htm>);
- OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico). Nell'ambito del Segretariato dell'OCSE, il Centro per le Politiche e le Amministrazioni Fiscali supporta le

¹ Per la redazione di tali Convenzioni esistono alcuni modelli di riferimento elaborati in sede OCSE oppure anche ONU. In Italia le Convenzioni di cui in oggetto entrano a fare parte dell'ordinamento giuridico successivamente ad un procedimento di ratifica effettuato da parte del Parlamento seguito con legge ordinaria, il quale conferisce piena ed integrale esecuzione al trattato. La Convenzione entra in vigore a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i Paesi contraenti. La conferma dell'avvenuto scambio di tali strumenti è resa nota mediante pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

² Come per quanto riguarda gli accordi amministrativi per lo scambio di informazioni e l'effettuazione delle verifiche fiscali simultanee.



attività del Comitato Affari Fiscali (CFA)³, composto dai rappresentanti delle Amministrazioni fiscali dei Paesi membri. Per saperne di più su tale organo si può consultare il sito www.oecd.org/ctp;

- ONU (Organizzazione delle Nazioni Unite). In seno all'Organizzazione delle Nazioni Unite opera un Comitato di Esperti in materia di cooperazione fiscale internazionale. Il gruppo, nato nel 1968 e ricostituito nel suo ruolo attuale nel 2003 (Risoluzione ECOSOC n. 2004/69 dell'11 Novembre 2004), ha realizzato un modello di Convenzione contro le doppie imposizioni¹. Per saperne di più si consiglia di consultare il sito www.wto.org.
- WTO (Organizzazione Mondiale del Commercio). Tale organizzazione presiede al funzionamento di una serie di accordi multi e pluri-laterali sul commercio internazionale, i più conosciuti dei quali sono gli accordi sullo scambio di merci (GATT), sullo scambio di servizi (GATS), e sulla proprietà intellettuale (TRIPS). I Paesi membri del WTO sono soggetti ad una valutazione periodica che si svolge dinanzi al Trade Policy Review Body ed è finalizzata all'esame delle politiche commerciali. Di nostro interesse sono le analisi relative all'utilizzo della leva fiscale ai fini commerciali, contenute nei rapporti predisposti per queste valutazioni;
- G7 - G8, G20 e Altri Gruppi Intergovernativi. In materia ciò che rileva ai nostri fini è il fatto che i vari Stati membri sono rappresentati dai relativi Ministri delle Finanze e i direttori o governatori delle banche centrali;
- Le Organizzazioni regionali. Le organizzazioni regionali alle quali partecipa l'Italia sono la CIAT⁴ e la IOTA⁵. Esistono inoltre altre organizzazioni di cui l'Italia non fa parte come la

³ Il Comitato Affari Fiscali opera attraverso diversi gruppi e sotto-gruppi di lavoro e si occupa dei più rilevanti aspetti della fiscalità internazionale, tra i quali:

- l'aggiornamento periodico del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni in materia;
- la raccolta ed elaborazione dei dati relativi alle entrate fiscali e contributive dei Paesi membri;
- la ricerca degli strumenti volti a contrastare la concorrenza fiscale dannosa l'evasione e l'elusione fiscale;
 - la liberalizzazione dell'accesso alle informazioni bancarie a fini fiscali;
 - la promozione dello scambio di informazioni in materia fiscale;
- la definizione di direttive e linee guida in materia di prezzi di trasferimento di beni e servizi tra imprese appartenenti allo stesso gruppo multinazionale situate in Paesi diversi;
- le elaborazioni di linee guida internazionali in materia d'imposizione indiretta e sui consumi.

⁴ Il CIAT (Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie) è un'organizzazione costituita nel 1967 che riunisce le amministrazioni fiscali dei Paesi membri su base prevalentemente regionale (continente americano). Al CIAT, che ha sede a Panama, aderiscono attualmente 37 Paesi (29 americani, 6 europei e 2 africani) ai quali 3 associati



CREDAF (Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales), la CATA (Commonwealth Association of Tax Administrators), la CIOTA (Committee of International Organizations of Tax Administrations) e la JISTIC (Joint Intelligence Tax Shelter Information Centre).

Concetto assai più ampio è quello di internazionalizzazione. Ai fini della nostra trattazione l'internazionalizzazione può essere definita come quello studio che comprende una disamina analitica di uno specifico mercato geografico, la progettazione dell'operazione da porre in essere e lo sviluppo di nuovi mercati di sbocco all'interno dei quali i prodotti ed i servizi vengono collocati.

Tutto ciò è finalizzato a pianificare la presentazione di un determinato prodotto/servizio in quel segmento di mercato selezionato, andando a cogliere tutte le opportunità legali, amministrative e bancarie del contesto, *nonché fiscali* ed assumendosi di contro partita tutti i rischi a ciò collegati (per esempio si pensi al c.d. rischio paese).

Lo scopo dell'internazionalizzazione è quello di sviscerare, in modo attento, tutte quelle che potrebbero essere le problematiche e le opportunità derivanti dall'interazione commerciale tra due stati appartenenti alla comunità internazionale, tra cui anche l'aspetto fiscale. Da tale descrizione si evince con chiarezza che la fiscalità internazionale è correlata al concetto di internazionalizzazione essendone un sotto insieme talvolta rilevante. In altre parole una conoscenza profonda della materia della fiscalità internazionale è strumento necessario al fine di una buona progettazione e pianificazione di un ipotetico processo di internazionalizzazione. Una corretta applicazione della pianificazione fiscale in campo internazionale può fornire all'impresa il proprio contributo, in maniera spesso economicamente rilevante. L'internazionalizzazione resta pertanto un qualcosa di più ampio rispetto al concetto di fiscalità internazionale sottolineando il proprio carattere di

(Kenya, Repubblica Ceca e Sud Africa) senza diritto di voto nell'Assemblea generale dell'organizzazione. L'organizzazione si propone di promuovere cooperazione tra le amministrazioni fiscali dei Paesi membri. Per ogni Paese membro (l'Italia è membro del CIAT dal 1992) sono nominati un rappresentante (per l'Italia, il Direttore Generale delle Finanze) e un corrispondente, che rappresenta il "punto di contatto" con l'organizzazione e con gli altri corrispondenti. Per saperne di più: www.ciat.org.

⁵ IOTA (Intra-european Organisation of Tax Administrations) con sede a Budapest (Ungheria), è stata costituita nel 1997 per promuovere la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi europei mediante lo scambio di esperienze, lo sviluppo di buone pratiche e la collaborazione nei progetti di riforma fiscale e di assistenza tecnica. Attualmente i Paesi membri sono 41, dei quali 1 associato (Giordania) senza diritto di voto nella Assemblea Generale. Le attività di IOTA si svolgono in gruppi di lavoro permanenti, seminari e "forum" di discussione, talvolta organizzati in collaborazione con altri organismi internazionali, finalizzati alla promozione di studi e ricerche sulla struttura e sulla gestione dei sistemi fiscali. Per saperne di più: www.iota-tax.org e <http://www.iota-tax.org/iota-members/>.



“processo” (ovvero serie di operazioni, e non singole operazioni) e di “programmazione”, di “stabilità” delle relazioni commerciali e di “pianificazione”.

In conclusione un’adeguata conoscenza dei sistemi impositivi, oggetto di studio della fiscalità internazionale, può permettere una pianificazione fiscale che dia solidità e continuità agli scambi commerciali ed acconsenta un adeguato trade - off tra risparmio fiscale e rispetto delle normative nazionali, internazionali e soprattutto sovranazionali.

Introdotta la definizione di fiscalità internazionale e di internazionalizzazione resta da capire quale possa essere il ruolo di un giovane professionista che senta la necessità o il desiderio di affrontare tali tematiche. I motivi per cui un giovane professionista si possa sentire molto lontano dai contenuti di questa materia possono essere molteplici. Il primo che viene a mente potrebbe essere il limite della lingua, ma non è da sottovalutare l’idea che molti giovani hanno che la fiscalità internazionale è materia da “grandi studi”. E consuetudine pensare che solo i grandi nomi hanno ed avranno l’opportunità di accarezzare tali contenuti. Bene, da un lato riteniamo che tali pensieri abbiano un fondamento di verità, anche se, allo stesso tempo, riteniamo che senza che ce ne accorgiamo la fiscalità internazionale è ormai parte integrale del nostro lavoro quotidiano. Molte delle norme che vediamo emanare hanno alla loro base un’origine, e spesso tale origine, la si può ritrovare all’interno della materia della fiscalità internazionale. Per esempio, molte norme emanate all’interno del nostro ordinamento nazionale sorgono dal recepimento di direttive comunitarie, come la definizione di residenza fiscale di un soggetto ecc.⁶. Altro esempio lo si può ritrovare nel campo dell’imposizione indiretta (in particolare sull’IVA), campo nel quale l’Unione Europea ha previsto strumenti giuridici finalizzati all’armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri, al punto che a decidere in materia di contenzioso riguardante l’IVA è la Corte di Giustizia Europea⁷. Premesso quanto sopra emerge con chiarezza che la fiscalità internazionale è formata alla sua radice da norme e principi che appartengono a tutti coloro i quali svolgono la professione ad ogni livello.

Oltre ad avere tentato di spiegare la consuetudine con la quale anche i più giovani si trovano a confrontarsi con la materia della fiscalità internazionale, pur non sempre essendone coscienti, altro aspetto determinante, da sottolineare in questa sede, consiste nel fatto che tale disciplina possa divenire una opportunità di sbocco del proprio lavoro e della propria specializzazione. Lo sviluppo

⁶ Si pensi inoltre alla gestione di una bolla doganale, al rimpatrio di capitale utilizzando lo scudo fiscale, alle operazioni con i Paesi contenuti nella black list o nella white list, al calcolo del pro-rata Iva per i soggetti che svolgono abitualmente attività di import export, ecc.

⁷ Per approfondire circa gli interenti di armonizzazione fiscale si veda “L’armonizzazione fiscale in Europa”, ricerca pubblicata il 24 febbraio 2004 in ASTRID, consultabile dal sito www.astrid-online.it



dei servizi di consulenza nell'ambito della Fiscalità Internazionale può rappresentare il punto di forza dei giovani professionisti, i quali, oltre che ad un mercato interno e spesso povero di opportunità, possono rivolgersi ad un mercato più ampio ossia quello delle piccole e medie imprese che sentano il bisogno di affacciarsi ai nuovi mercati al fine di valorizzare al meglio l'alta qualità del made in Italy⁸ e non solo.

⁸ Per comprendere meglio le potenzialità dell'offerta di un servizio di consulenza in Fiscalità Internazionale si legga il rapporto redatto dall'ICE per il biennio 2007/2008 per conto del Ministero dello Sviluppo Economico intitolato "Problemi dell'economia internazionale e strategie di mercato delle imprese italiane.



1 - IL DIRITTO INTERNAZIONALE: CENNI INTRODUTTIVI

1.1 – Introduzione

Come precedentemente esposto, lo studio della fiscalità internazionale comprende l'analisi dell'insieme degli apparati normativo – fiscali presenti nello scenario economico globalizzato e delle relative interazioni tra di essi. Tale studio è rivolto a tutti i soggetti i quali, nel loro operare, coinvolgono più stati sia essi comunitari che extra-comunitari.

In altri termini la fiscalità internazionale nasce con l'intento di andare a regolamentare tutte quelle fattispecie che generano reddito transnazionale, intendendo come tale quel reddito che deriva da una determinata fattispecie che presenta contemporaneamente elementi di estraneità (personali o reali) rispetto ad uno Stato e criteri di collegamento (personali o reali) rispetto ad un altro Stato.

Da quanto esposto emerge che i concetti di “elementi di estraneità” e “ criteri di collegamento” sono strettamente collegati alla definizione di “residenza fiscale” del soggetto il quale pone in essere una determinata attività produttiva di reddito⁹ ed al criterio di “collegamento reale” ossia la connessione tra le attività produttive di reddito del contribuente e lo Stato in cui esso è stato prodotto e quindi “fonte del reddito”. Con l'intento di rendere maggiormente chiaro quanto detto tentiamo di fare un semplice ed esaustivo esempio. Si provi ad immaginare un soggetto il quale, pur avendo la propria residenza fiscale in Italia, produca reddito in uno stato diverso e ci si ponga la domanda di quali siano i principi che stanno alla base della determinazione dell'imposizione di tale operazione. In tale esempio possiamo riscontrare un elemento di estraneità personale rispetto allo Stato in cui è prodotto il reddito, e allo stesso tempo possiamo trovare un criterio di collegamento reale con questo stesso Stato, in quanto il reddito è lì prodotto. Verificata l'esistenza del reddito transnazionale, e di quelli che sono i principi cardine che lo alimentano, resta da capire come di fatto sia regolamentata la concorrenza tra Stati, in materia di imposizione diretta ed indiretta, e quali siano i limiti alla potestà impositiva di ciascuno. Tali temi saranno affrontati nel proseguo del presente elaborato, per il momento riteniamo opportuno soffermarci su una elencazione, il più possibile esaustiva, di quelle che sono le fonti del diritto internazionale in campo fiscale.

⁹ Tale è il criterio definito “criterio di collegamento personale”.



1.2 – Le Fonti normative della tassazione internazionale

Nell'introdurre le fonti del diritto internazionale tributario la prima cosa che si ritiene opportuno sottolineare è che, al contrario di quanto solitamente accade, l'ultima fonte del diritto interno, ovvero "usi e consuetudini"¹⁰, in tale ambito, prende il posto di fonte primaria.

Gli "usi e le consuetudini" nel diritto internazionale si definiscono come comportamenti, che coinvolgono più stati, ripetuti nel tempo, ai quali la comunità riconosce il carattere di doverosità.

Riteniamo interessante quindi mettere in evidenza tale aspetto, ossia il fatto che nei rapporti tra gli Stati la principale fonte di diritto non è altro che la consuetudine consolidatasi nel tempo, alla quale gli Stati riconoscono la qualità di "norma giuridica internazionale".

Ad avvalorare tale tesi, all'interno dell'Ordinamento Italiano, possiamo ritrovare l'art 10 della Costituzione il quale prevede, per le consuetudini internazionali, un "processo di adattamento automatico o speciale" secondo il quale "*L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute*". In tale fattispecie si tratta di un rinvio formale, secondo il quale la norma richiamata continua ad appartenere al suo ordinamento originario e non viene immessa nell'ordinamento richiamante, tuttavia ne risulta applicabile in quest'ultimo il contenuto precettivo.

Entrando nel merito delle fonti del diritto, queste si possono desumere da una lettura attenta dell'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, il quale elenca le fonti del diritto internazionale attribuendo a tali fonti valore anche per quanto concerne il diritto internazionale tributario. Di seguito si riporta l'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia.

"1. La Corte, cui è affidata la missione di regolare conformemente al diritto internazionale le divergenze che le sono sottoposte, applica:

- a. le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite;
- b. la consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto;
- c. i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili;

¹⁰ Consuetudine: comportamento costantemente e uniformemente ripetuto nel tempo, nella convinzione della sua obbligatorietà. Per aversi una consuetudine è necessaria la presenza di due requisiti fondamentali: - "diuturnitas"(prassi) ovvero il protrarsi nel tempo di un determinato comportamento,- "opinio iuris sive necessitatis" ovvero la convinzione da parte degli Stati della giuridica obbligatorietà di un determinato comportamento.



d. con riserva della disposizione dell'articolo 59¹¹, le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche.

2. La presente disposizione non pregiudica la facoltà della Corte di statuire *ex aequo et bono* se le parti vi consentono¹²”.

Oltre alla sopracitata elencazione, secondo quanto previsto dal l'art. 38 comma 2 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, può previo consenso delle parti, in un contesto di arbitrato, giudicare in autonomia applicando principi di equità e correttezza del giudizio¹³.

Le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite.

I fenomeni distorsivi agli investimenti internazionali possono essere evitati o limitati a livello internazionale attraverso accordi tra gli Stati che assumo la forma di apposite convenzioni bilaterali. Queste convenzioni sono trattati conclusi in forma scritta da soggetti dotati di capacità di

¹¹ Art. 59 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia: “La sentenza della Corte è obbligatoria soltanto per le parti in lite e nel caso da essa deciso.”.

¹² Article 38 Statute of the International Court of Justice

1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:

a. international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;

b. international custom, as evidence of a general practice accepted as law;

c. the general principles of law recognized by civilized nations;

d. subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.

2. This provision shall not prejudice the power of the Court to decide a case *ex aequo et bono*, if the parties agree thereto.

¹³ *Ex aequo et bono* (Latin for "according to the right and good" or "from equity and conscience") is a legal term of art. In the context of arbitration, it refers to the power of the arbitrators to dispense with consideration of the law and consider solely what they consider to be fair and equitable in the case at hand.



diritto internazionale, contenenti criteri diretti a risolvere o limitare i conflitti delle pretese fiscali di due stati sovrani, dotati di potestà impositiva originaria, che assumono la veste di Stati contraenti.

Gli Stati contraenti predispongono una serie di norme le quali, in relazione alle diverse fattispecie reddituali che possono dar luogo a concorso di potestà impositiva, attribuiscono detta potestà in via esclusiva o non esclusiva all'uno o all'altro Stato, mediante i criteri della residenza o della fonte. La convenzione, nella sostanza, crea così una sorta di ripartizione delle sovranità statali e di giurisdizione comune ancorché atipica in riferimento alle diverse fattispecie reddituali. La sovranità di uno Stato pertanto, non si esercita soltanto all'interno del proprio territorio, ma anche nell'ambito della comunità internazionale degli Stati civili, attraverso l'esercizio della capacità giuridica di diritto internazionale, ovvero l'attitudine di uno Stato soggetto ad essere titolare di diritti e doveri o più in generale di situazioni giuridiche soggettive¹⁴.

Il diritto convenzionale tributario fa parte del diritto internazionale tributario, essendo costituito dai principi e dalle regole presenti nelle convenzioni fiscali effettivamente concluse tra gli Stati e sintetizzate nel Modello OCSE, di cui tratteremo nei prossimi paragrafi.

Fornita una definizione di “convenzione internazionale” procediamo elencando le tipologie di convenzioni facenti parte l'insieme delle norme del diritto convenzionale tributario:

- Norme convenzionali formali. Sono le norme che recano criteri di collegamento personali e/o reali ed indicano lo Stato della Residenza e lo Stato della Fonte;
- Norme convenzionali sostanziali. Sono le norme finalizzate ad eliminare la doppia imposizione determinata da fattispecie che creano pretese impositive da parte di più Stati. Rientrano tra tali norme convenzionali quelle che vanno a prevedere l'esenzione da imposizione di redditi prodotti all'estero, oppure a determinare il credito di imposta derivante da imposte già pagate all'estero ecc.;
- Norme convenzionali sostanziali di vario genere. Sono le norme finalizzate al raggiungimento di intenti comuni ai due Stati come ad esempio il rispetto del principio di non discriminazione, oppure l'instaurazione di una cooperazione tra Amministrazioni fiscali;
- Norme convenzionali in materia di interpretazione e procedure amichevoli. Sono le norme volte ad assicurare la risoluzione delle controversie tra Stati.

¹⁴ In diritto per situazione giuridica soggettiva s'intende la posizione giuridicamente rilevante di un soggetto di diritto nei confronti di un altro.



Le convenzioni internazionali, in Italia, vengono recepite all'interno dell'ordinamento nazionale mediante un procedimento di ratifica da parte degli organi preposti a tale scopo secondo quanto previsto dall'art. 80 della Costituzione.

In altri termini la ratifica applicata dall'ordinamento italiano effettuata mediante un provvedimento legislativo che riprende i contenuti¹⁵ della convenzione internazionale muta una fonte del diritto internazionale in fonte di diritto interno.

La consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto

La consuetudine internazionale è una fonte non scritta costituita da un comportamento uniforme tenuto dagli Stati.

Nel Diritto internazionale la consuetudine è considerata:

- fonte di rango primario: essa è, infatti, posta al vertice della gerarchia delle fonti del diritto internazionale. Tale primazia si assume soltanto in termini logici, non avendo alcun valore giuridico.
- fonte di diritto generale: vale a dire come una norma che viene applicata a tutti gli stati indipendentemente dalla loro adesione alla consuetudine.

Secondo la concezione dualistica degli elementi che caratterizzano la consuetudine, questi sarebbero:

- *Diuturnitas*: la ripetizione del comportamento nel tempo.
- *Opinio juris sive necessitatis*: la convinzione dell'obbligatorietà di tale comportamento.

Nel primo caso possiamo definire la *diuturnitas* come un comportamento reiterato di tutti gli Stati o di una enorme maggioranza. Il comportamento deve essere continuo e non ambiguo o contraddittorio ed è accettato come elemento sostanzialmente da ogni dottrina.

Più complicato è l'aspetto relativo all'*opinio juris sive necessitatis*, dato che una concezione abbastanza seguita monistica non lo considera necessario al fine della consuetudine, richiedendo questa solo la *diuturnitas*¹⁶.

¹⁵ Manuela Santamaria, opera citata.



I principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili

Rientrano tra le fonti del diritto internazionale i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili. Tra tali principi sono ad esempio il principio della tassazione in base alla fonte effettiva del reddito, grazie al quale viene dettato un criterio base per la risoluzione dei conflitti tra diverse pretese impositive, oppure il principio dell'utile mondiale (world wide taxation), secondo il quale i singoli Stati possono applicare la propria potestà impositiva sul reddito prodotto dai soggetti residenti indipendentemente da dove questo venga prodotto in dipendenza del rapporto che intercorre tra Stato e soggetto (es. la residenza fiscale).

Detti principi, per essere vincolanti, debbono essere accertati e uniformemente applicati nella maggior parte degli Stati, nonché essere riconosciuti come vincolanti cosicché essi siano percepiti come una particolare espressione delle consuetudini.

Le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche

Come tipicamente avviene negli ordinamenti di common - law¹⁷ le risoluzioni di controversie internazionali ossia le decisioni giudiziarie della Corte Internazionale di Giustizia assieme alla dottrina prodotta da autorevoli autori generano un "precedente" che, nel diritto internazionale, è acquisisce la veste di fonte del diritto.

¹⁶ In particolare questa concezione critica la convinzione degli Stati basandola su un errore, con la paradossale conseguenza che la fonte primaria del diritto internazionale sia tutta sorta da degli errori di convinzione. I sostenitori della teoria dualistica, comunque maggioritaria, criticano questo impianto sostenendolo troppo basato sulla logica, non essendo tra l'altro necessariamente sorta da errore l'opinione quanto da considerazioni di vario tipo, ad esempio un'evoluzione dell'obbligatorietà sorta all'inizio come mera doverosità sociale. Senza il parametro della convinzione dell'obbligatorietà sarebbe inoltre impossibile distinguere tra norme consuetudinarie e usi di cortesia, salvo il caso non sia espresso da esternazioni degli Stati.

¹⁷ Il sistema del Common law è un modello di ordinamento giuridico di matrice anglosassone, fondato su leggi non scritte e sviluppatosi attraverso i precedenti delle decisioni giurisprudenziali. Il sistema di Common law è contrapposto al sistema del [Civil law](#), l'altra branca della tradizione giuridica occidentale.



1.3 - Ambiti di applicazione delle Fonti del Diritto Internazionale

Dall'esame dei lineamenti generali del diritto tributario internazionale e delle sue fonti emerge come sia un sistema complesso in quanto espressione di ordinamenti giuridici diversi. In questo capitolo cercheremo di capire quali conseguenze comporta per il nostro Paese e per il sistema giuridico l'esistenza e l'applicazione di queste fonti internazionali.

In particolare analizzeremo:

1) come le norme consuetudinarie e convenzionali possano produrre i loro effetti nell'ordinamento interno: processo di "adattamento del diritto interno alle norme tributarie internazionali"

2) quale sia l'efficacia, nell'ambito del sistema del diritto interno, delle norme consuetudinarie e convenzionali una volta che sono state rese esecutive e operanti nell'ordinamento interno.

1.3.1 – L'adattamento del diritto interno alle norme tributarie internazionali

Per procedere con l'analisi dei diversi meccanismi di recepimento delle fonti del diritto internazionale da parte dell'ordinamento interno occorre analizzare alcune norme della nostra Costituzione che regolano la produzione di nuove norme:

- l'art 10 comma 1 prevede il cd sistema di "adattamento automatico o speciale": "L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute"

- il combinato disposto degli artt 80 e 87 regolano il cd. sistema di "adattamento ordinario" dell'ordinamento interno alle norme convenzionali internazionali

- l'art. 117 comma 1 prevede l'obbligo dello Stato e delle Regioni di conformarsi "ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"

Secondo autorevole dottrina il "procedimento automatico" disciplinato dall' art. 10 comma 1 viene applicato alle *fonti consuetudinarie* introducendole nel nostro ordinamento e determinandone l' "efficacia immediata" senza l'emanazione di atti normativi di adattamento.



La ragione di tale “procedimento automatico” stà nella particolare natura di queste fonti che “non sono scritte”. In assenza di un testo scritto, ci sarebbero non poche difficoltà a determinare il contenuto preciso di una norma consuetudinaria, ciò rende di conseguenza impossibile emanare atti normativi interni per adattare ad esse il nostro ordinamento.

Con l’“adattamento automatico” tutte le norme consuetudinarie internazionali sono immediatamente valide ed efficaci nel diritto italiano non appena vengono ad esistenza nel diritto internazionale.

L’art. 10 introduce nell’ordinamento dello stato norme di un altro ordinamento (norme richiamate) che sono individuate solo in relazione alla fonte del diritto che le disciplina: es. consuetudini. Il procedimento di recepimento sopra descritto ricade in quella tecnica giuridica di *rinvio* che viene denominata “rinvio formale o non recettizio o mobile”. Tale tipo di rinvio prevede che una norma è richiamata da un’altra norma di un ordinamento diverso, ma non entra a far parte del nuovo, continuando ad essere legata all’ordinamento a cui originariamente appartiene.

Ne deriva che ogniquale volta venga ad essere abrogata o modificata la fonte richiamata, in forza del rinvio formale, anche nell’ordinamento interno verranno applicate le successive modificazioni (rinvio mobile).

Per quanto riguarda *le fonti del diritto internazionale convenzionale*, il recepimento nel diritto interno avviene attraverso un procedimento chiamato “adattamento mediante ratifica” o “adattamento mediante ordine di esecuzione” o ancora “adattamento ordinario” regolato dagli artt. 80 e 87 comma 8 della Costituzione.

A differenze delle norme consuetudinarie, le convenzioni costituiscono fonti scritte e in quanto tali possono acquisire efficacia nel diritto interno soltanto mediante un apposito atto giuridico di adattamento: la ratifica con l’annesso ordine di esecuzione.

Nell’ambito del processo di adattamento tramite ratifica la costituzione prevede due procedimenti distinti a seconda dell’oggetto specifico dei trattati:

- per le convenzioni “di natura politica o che prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari o che importano variazioni del territorio o oneri alle finanze o modificazioni di leggi” viene richiesto l’intervento di una legge delle Camere che autorizzi la ratifica dei trattati internazionali (cd legge di autorizzazione alla ratifica);

- per tutte le altre convenzioni di contenuto diverso è applicabile l’art. 87 comma 8 dove il Presidente della Repubblica “ratifica i trattati internazionali, previa, quando occorra,



l'autorizzazione delle Camere". In quest'ultimo caso, pertanto, la ratifica del capo dello stato è sufficiente per rendere efficaci le convenzioni internazionali nell'ordinamento italiano.

Nei rapporti internazionali la ratifica consiste nella dichiarazione dello Stato di approvare in via definitiva il testo della convenzione. La ratifica di per se però non è sufficiente ad attribuire efficacia alla convenzione nei rapporti con gli altri Stati: deve essere portata a conoscenza dell'altra parte mediante lo scambio delle ratifiche. La conclusione della Convenzione comporta pertanto la reciproca notificazione da parte degli Stati Contraenti dell'avvenuta ratifica con cui le parti si obbligano reciprocamente

Nell'ordinamento interno, la ratifica rappresenta "l'atto di adattamento" che consente alla Convenzione di diventare efficace all'interno dell'ordinamento dello Stato. Questo passaggio si realizza tramite "l'ordine di esecuzione", che consiste in una formula inserita nell'atto di ratifica o nella legge di autorizzazione dell'atto di ratifica "...piena ed intera esecuzione sia data agli atti internazionali a decorrere dalla loro entrata in vigore".

La ratifica con il relativo ordine di esecuzione consistono in una dichiarazione firmata dal Presidente della Repubblica e controfirmata dal Ministero degli esteri, che viene portata a conoscenza dell'altro stato con il cd "scambio degli strumenti di ratifica". A livello interno il Presidente promulga la legge che è munita del sigillo dello Stato ed inserita nella Raccolta delle Leggi e dei Decreti della Repubblica dello Stato. A seguito dello scambio degli strumenti di ratifica la Convenzione entra in vigore e costituisce un atto equiparato alla legge che entra a far parte dell'ordinamento interno.

Parte della dottrina considera l'ordine di esecuzione come un atto giuridico autonomo. Tale considerazione deriva anche dal comportamento avuto dallo Stato Italiano nella prassi internazionale dove, in alcuni casi, ha dato esecuzione nell'ordinamento interno ad obblighi assunti dai rappresentanti governativi nelle varie sedi internazionali senza esigere la ratifica del Capo dello Stato, ma considerando la ratifica come atto accessorio di "conferma" e considerando l'ordine di esecuzione come un atto di adattamento delle fonti convenzionali nel nostro ordinamento.

Secondo alcune opinioni autorevoli accanto al procedimento di adattamento per le convenzioni previsto dalla nostra costituzione, tramite ratifica e ordine di esecuzione, si sono venuti a delineare nella prassi internazionale altri "meccanismi di adattamento atipici" che prescindono dall'atto di ratifica del capo dello stato in forza dell'applicazione dell'art. 10 Cost.: cd "adattamento automatico interno" delle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute. Queste norme convenzionali, in virtù della loro generalizzata applicazione nella comunità internazionale, sono



venute a loro volta ad assumere la natura di norme consuetudinarie internazionali e, come tali, immediatamente efficaci in virtù dell'art. 10 della Costituzione.

A seconda del procedimento di adattamento adottato “ordinario” o “automatico” seguono conseguenze diverse in relazione al meccanismo di operatività ed applicabilità delle norme internazionali nel nostro ordinamento:

- l'adattamento automatico comporta l'applicazione del criterio del rinvio formale o non ricettizio (vedi quanto indicato sopra)
- l'adattamento mediante ratifica comporta l'applicazione del criterio del *rinvio materiale o ricettizio* che consiste nell'introdurre in un dato sistema, mediante l'emanazione di un atto normativo di diritto interno (la legge di autorizzazione alla ratifica della convenzione), norme di un altro ordinamento (norme richiamate), le quali entrano così a far parte del corpus dell'ordinamento che le ha richiamate. In tal caso la norma recepita si stacca da quella di partenza e segue le sorti del nuovo ordinamento.

Per quanto sopra, ogni volta che la fonte richiamata sia successivamente modificata o abrogata non sarà più applicabile nell'ordinamento interno e sarà necessario emanare una nuova fonte interna di adattamento (rinvio statico).

1.3.2 – L'efficacia delle fonti internazionali

Per le norme consuetudinarie introdotte attraverso il cd adattamento automatico, la dottrina ha formulato diverse tesi:

a) le norme così recepite acquisterebbero la stessa valenza delle norme costituzionali. Si avrebbe, pertanto, un'integrazione “dall'esterno” che comporta un'implicita revisione della Costituzione senza però passare attraverso il procedimento specifico previsto dall'art. 138 Cost.. Articolo che stabilisce, appunto, le modalità di emanazione di leggi di revisione della Costituzione.

b) le norme introdotte dall'art. 10 Cost. acquisterebbero la forma di una legge ordinaria, il rango di queste fonti è considerato lo stesso di quello delle altre norme interne, emanate con atto legislativo della medesima natura, con portata abrogativa o modificativa in base al criterio della successione delle leggi nel tempo “criterio cronologico”. Inoltre tali norme sarebbero regolate dal criterio gerarchico della loro soccombenza rispetto a tutte le norme di rango costituzionale e di prevalenza rispetto alle fonti gerarchicamente subordinate alle leggi;



c) una terza tesi presente in dottrina, prevede per le norme consuetudinarie una posizione intermedia rispetto alle due sopra citate, considerandole come “leggi speciali”. Avrebbero quindi efficacia pari alle fonti di rango legislativo, ma si tratterebbero di “leggi speciali” (lex specialis derogat legi generali) in ragione della propria specialità nel procedimento di formazione.

Per le norme convenzionali introdotte sulla base del combinato disposto degli artt. 80 e 87 comma 8 Cost. sono state formulate in dottrina le seguenti tesi:

a) efficacia delle norme convenzionali, nel diritto interno, al pari delle altre fonti legislative di rango ordinario. In quanto tali, i rapporti con le altre fonti sarebbero regolate dai tre già citati criteri: cronologico, gerarchico e di specialità;

b) le norme convenzionali recepite tramite la cd “legge di autorizzazione alla ratifica” ex art. 80 Cost., produrrebbero un’efficacia pari alle fonti di rango legislativo, ma si tratterebbe di “leggi speciali o atipiche” in considerazione del procedimento “speciale” con cui si vengono a formare.

Per la loro caratteristica di “leggi speciali” prevalgono su tutte le altre fonti non emanate con lo stesso processo di formazione.

In generale si può affermare che il “criterio di specialità” ha una valenza molto importante per le fonti convenzionali inerenti la materia del diritto tributario internazionale.

Inoltre nella legislazione tributaria italiana esistono specifiche norme che espressamente sanciscono la prevalenza delle norme tributarie internazionali convenzionali rispetto al diritto interno:

- l’art. 75 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 dispone “nell’applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia”

- l’art 169 T.U.I.R. prevede che “le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”. Tale disposizione modifica il principio della prevalenza del diritto convenzionale in quanto rende possibile l’applicazione delle norme interne se più favorevoli. Tale norma però sancisce indirettamente la prevalenza del diritto convenzionale: in assenza di opzione per il diritto interno più favorevole è il diritto convenzionale ad essere applicato, per cui, anche in questo caso, non viene meno la specialità delle fonti convenzionali.

In ultima analisi è opportuno evidenziare come l’applicazione concreta delle norme convenzionali nell’ordinamento interno, non avviene attraverso la diretta applicazione delle stesse ma attraverso l’attività interpretativa: “interpretazione giuridica”.



1.4 - La potestà impositiva e la concorrenza tra Stati

1.4.1 - La potestà impositiva nel diritto tributario internazionale

Fondamentale nell'analisi dei principi che governano la fiscalità internazionale, è la definizione delle regole che presiedono alla delimitazione della potestà impositiva.

La concezione propria del diritto internazionale pubblico circa la sovranità dei singoli Stati¹⁸ ha trovato nel passato applicazione anche nel campo del diritto tributario, dando luogo alla definizione di "territorialità dell'imposta", secondo cui anche la sovranità tributaria dovesse essere strettamente delimitata nell'ambito territoriale in cui ciascuno Stato poteva giuridicamente esercitare la propria sovranità. In tale contesto, considerando anche la natura prettamente reale dei tributi propria di tali ordinamenti, ciascuno Stato dotato di sovranità territoriale tassava esclusivamente i redditi prodotti entro il proprio territorio (da soggetti residenti e non residenti), ma non assoggettava in alcun modo a tassazione i redditi prodotti al di fuori (nemmeno se prodotti da propri residenti); in tal modo ciascuno Stato tendeva ad avere una sovranità territorialmente autonoma di fatto contrapposta a quella degli altri Stati.

La sviluppo delle attività economiche ed, in definitiva, degli scambi di beni ed investimenti tra Stati, ha tuttavia indotto un profondo mutamento di tale configurazione della potestà impositiva transnazionale, introducendo una fondamentale distinzione tra la definizione dell'ambito territoriale in cui la legge tributaria ha effetto ("territorialità" della legge tributaria) e la determinazione delle fattispecie che essa può regolare ("ultraterritorialità" o "estensione" della legge tributaria).

Sulla base di tale distinzione, da un lato sono state introdotte in ciascun ordinamento norme aventi efficacia esclusivamente nell'ambito territoriale di sovranità di ciascun Stato; dall'altra sono state previste norme regolatrici dell'estensione di efficacia della legge tributaria a fattispecie impositive che si collocano al di fuori dell'ambito territoriale su cui si esercita la sovranità statale.

Da tali principi trae origine la fondamentale regola del diritto tributario internazionale che prevede la tassazione dei soggetti residenti sui redditi ovunque prodotti da parte dello Stato della residenza e che applica la propria legislazione tributaria anche a fattispecie reddituali prodotte fuori dal proprio territorio.

¹⁸ Intesa generalmente come potestà di ciascuno Stato di disciplinare le attività che si svolgono entro il proprio territorio senza essere vincolato in alcun modo e nel senso che nessuno Stato (salvo deroghe espressamente pattuite) possa esercitare le proprie attività in un territorio straniero non soggetto alla propria sovranità.



Altre regole di tassazione che prescindono dall'ambito di sovranità territoriale di ciascun Stato valgono per altre fattispecie, quali gli interessi "in uscita" da uno Stato pagati ad un non residente, che si presumono avere la propria fonte nello Stato di residenza del pagante o, in generale, per i redditi di natura finanziaria.

E' tuttavia evidente la necessità, in questo contesto, di prevedere specifiche regole di limitazione della potestà impositiva degli Stati, al fine di evitare situazioni in cui una medesima fattispecie reddituale possa essere assoggettata a tassazione in due o più Stati: in base al criterio di territorialità della componente reddituale e, contemporaneamente, in base al principio di tassazione del reddito prodotto da un soggetto residente su base mondiale.

Esaminando la regolamentazione sul piano del diritto interno, la norma fondamentale per individuare eventuali limiti alla potestà impositiva dello Stato rispetto a fattispecie reddituali che presentino elementi di estraneità alla sovranità territoriale, è all'articolo 53 della Costituzione, il quale fissa il principio secondo cui *"tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

In linea di principio, quindi, la potestà impositiva può esplicarsi sia nei confronti dei soggetti che siano stabilmente inseriti nella comunità, sia nei confronti di coloro che entrino temporaneamente in contatto con essa. Proprio con riferimento a questi ultimi (soggetti non residenti titolari di redditi prodotti nel territorio dello Stato) si pone il problema di definire i limiti entro cui la potestà impositiva dello Stato della fonte può esplicarsi.

A tale riguardo, risulta fondamentale che l'elemento di collegamento prescelto per l'assoggettamento a tassazione palesi un legame, attuale o anche solo potenziale, tra l'attività economica che genera la ricchezza e lo Stato sotto la cui egida si svolge tale attività.

In sostanza, affinché l'esercizio del potere impositivo possa correttamente esplicarsi, occorre che colui in capo al quale si genera il presupposto reddituale o l'elemento reddituale stesso si trovi in un rapporto giuridicamente rilevante e qualificabile con l'ordinamento statale. In questa prospettiva, non rileva tanto la correlazione tra il sacrificio derivante dal pagamento del tributo ed il godimento delle attività di servizio e supporto predisposte dallo Stato, quanto piuttosto il fatto che l'attività giudicata rilevante dal legislatore tributario presenti, anche parzialmente, una correlazione con l'ordinamento, tale che l'esistenza di quest'ultimo sia presupposto indefettibile che ne consenta l'ordinato e proficuo svolgimento.

Ciò posto, è poi necessario distinguere diversi "livelli" di radicamento territoriale, regolando l'imposizione proprio in relazione alla pregnanza di tale collegamento, così che solo quando tale



legame risulti particolarmente intenso (soggetti residenti sul territorio) si giustifichi una tassazione personale e progressiva, finalizzata all'assoggettamento ai tributi dell'intera ricchezza imputabile al soggetto, ovunque prodotta. Quando, al contrario, il livello di radicamento è meno intenso od occasionale, l'imposizione sarà tendenzialmente reale e limitata al reddito prodotto nel territorio dello Stato.

Così, a mero titolo esemplificativo, la persona fisica che abbia stabilito la propria residenza in Italia sarà assoggettata a tassazione sull'intera ricchezza prodotta, sia in Italia che all'estero, con il solo limite costituito dall'eliminazione dei casi di doppia imposizione, regolati da norme interne o convenzionali. Al contrario, la persona fisica non residente che detenga un bene immobile in Italia sarà qui soggetta a tassazione per il solo reddito prodotto dall'immobile (anche in questo caso considerando le eventuali limitazioni previste dalle norme convenzionali, ove applicabili).

E' chiaro che, in questo contesto, i criteri di collegamento, affinché rispettino il dettato costituzionale, debbono essere individuati in modo tale da poter affermare che il soggetto abbia un radicamento, anche solo transitorio e limitato, con il territorio dello Stato.

Diverse appaiono anche le modalità con cui si addivene a tassazione dei soggetti che manifestano un maggior radicamento territoriale con il territorio dello Stato rispetto ai non residenti: mentre questi ultimi sono nella maggior parte dei casi assoggettati a tassazione mediante applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta¹⁹, per i soggetti residenti è prevista la tassazione in base alle risultanze di una dichiarazione che contenga tutti i dati e le informazioni utili a determinarne la reale capacità contributiva e la quantificazione dell'imposta dovuta.

Particolarmente delicato è il problema della tassazione dei soggetti residenti per i redditi prodotti all'estero, ove la sommatoria di due distinte, ma concorrenti, imposizioni sulla medesima fattispecie generatrice di capacità contributiva da parte di ordinamenti diversi, indipendenti e che adottino la medesima regola impositiva²⁰, potrebbe condurre ad una sostanziale "espropriazione della ricchezza"; allo stesso modo, sottoporre a tassazione, da parte dello Stato di residenza, il reddito senza tener in alcun conto dei tributi che ha già gravato la medesima fattispecie nel luogo

¹⁹ Tale modalità di tassazione consente di soddisfare fondamentali esigenze di semplificazione e praticità consentendo da un lato una pronta riscossione mediante il fenomeno della sostituzione d'imposta e dall'altro limitando gli adempimenti di natura documentale e dichiarativa da parte dei soggetti non residenti.

²⁰ Si pensi al caso di due ordinamenti che adottino il principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti senza riconoscimento di esenzioni o crediti per le imposte pagate all'estero: il Paese in cui il soggetto risulta residente pretenderà di assoggettare a tassazione anche il reddito prodotto all'estero, di converso il Paese ove il reddito è stato prodotto pretenderà di assoggettare a tassazione il reddito ivi prodotto secondo le proprie regole. Si tratterebbe, evidentemente, di una fattispecie di doppia imposizione (pagamento delle imposte, per la medesima fattispecie, nel Paese di residenza ed in quello ove il reddito è prodotto).



della sua produzione, equivarrebbe a tassare una ricchezza non idonea alla contribuzione per aver già formato oggetto della pretesa impositiva di altro Stato.

Le soluzioni a tale problematica sono essenzialmente due:

- Detrazione del tributo pagato all'estero dall'imposta dovuta nell'ordinamento ove il percipiente risulta residente;
- Esenzione del reddito già assoggettato ad imposizione nell'ordinamento estero.

L'Italia ha adottato il primo schema di eliminazione della doppia imposizione, consentendo la detrazione dell'imposta assolta all'estero a titolo definitivo da quanto dovuto in Italia.

Tutto ciò, naturalmente, senza considerare l'incidenza sulla "sovranità impositiva" derivante dalla definizione di accordi tra Stati finalizzati all'eliminazione della doppia imposizione²¹

1.4.2 – La concorrenza fiscale tra Stati

Lo sviluppo dei traffici internazionali e la crescente globalizzazione delle attività che caratterizza lo scenario economico dal dopoguerra ad oggi, ha progressivamente ampliato l'importanza ed il numero delle fattispecie reddituali attratte alla sfera applicativa delle regole del diritto tributario internazionale. Ciò ha inciso significativamente anche sulle scelte dei legislatori tributari, chiamati ad adeguare le norme interne alle esigenze espresse dagli operatori economici.

Occorre preliminarmente osservare che alcune attività economiche o forme di ricchezza sono strutturalmente più reattive alla mobilità internazionale, mentre altre sono maggiormente ancorate al territorio, con necessità di autonoma e specifica regolamentazione da parte del legislatore tributario (e conseguente frammentazione della legislazione nazionale).

La variabile internazionale è, infatti, relativamente debole sulle attività maggiormente radicate al territorio: così la proprietà immobiliare, il commercio al dettaglio o le attività artigianali (in cui la clientela spesso è radicata in ambito comunale o provinciale) nonché, naturalmente, il lavoro dipendente ove esercitato con "base fissa".

²¹ Si tratta delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, trattati internazionali bilaterali o plurilaterali volti a regolare le fattispecie reddituali aventi rilevanza transnazionale al fine di eliminare la doppia imposizione. Di tale tema si discuterà nel prosieguo del presente lavoro.



Altre forme di ricchezza, invece, sono assai più mobili sul piano internazionale, condizionando in modo determinante le scelte di politica tributaria. Si pensi, in questo senso, alla cosiddetta “ricchezza finanziaria”, facilmente trasferibile mediante semplice movimentazione di fondi, titoli ed, in generale, attività finanziarie. Ma, soprattutto, si pensi a quelle imprese che hanno assunto dimensione multinazionale, in grado di allocare le attività produttive e/o distributive all'estero, spesso mediante costituzione di società ivi operanti e, quindi, assoggettate al regime impositivo ivi vigente.

In questo contesto, di crescente globalizzazione ed allocazione degli investimenti negli Stati che presentano le migliori condizioni relative ai fattori produttivi nonché (ed è questo l'aspetto che occorre in questa sede sviluppare) livelli di tassazione vantaggiosi, occorre avere riguardo al fenomeno della “concorrenza fiscale” tra Stati.

In particolare, taluni ordinamenti hanno adottato regimi fiscali di particolare favore, che prevedono livelli di tassazione degli utili prodotti dalle imprese o dei redditi conseguiti dalle persone fisiche residenti, sensibilmente inferiori (talvolta perfino nulli) a quelli mediamente praticati dagli Stati aderenti all'OCSE. E' evidente che un livello impositivo sensibilmente inferiore alla media, unitamente all'assenza di strumenti volti allo scambio di informazioni con le amministrazioni fiscali degli Stati aventi regimi impositivi “normali”, costituiscono un'allettante attrattiva per la localizzazione delle attività produttive e commerciali, nonché per le persone fisiche che conseguono redditi di rilevante entità.

L'adozione di regimi fiscali privilegiati può, dunque, configurare una pratica di “concorrenza sleale”, suscettibile di produrre effetti distorsivi e di arrecare un serio pregiudizio all'economia degli altri Stati, determinando una progressiva erosione di base imponibile.

L'OCSE ha analizzato nel dettaglio il fenomeno della concorrenza fiscale dannosa, proponendo soluzioni ed incoraggiando l'adozione di strumenti efficaci per contrastare l'operato degli Stati che adottano regimi fiscali di favore ed a limitarne la diffusione. In particolare, i parametri per l'individuazione delle giurisdizioni caratterizzate da un livello di tassazione particolarmente basso, così come i profili sanzionatori, sono stati elaborati, a partire dal 1998, in una serie di “rapporti in materia di concorrenza fiscale dannosa”²².

²² Il primo rapporto OCSE in tema è intitolato “*Harmful tax competition: an emerging global issue*” e venne pubblicato nel 1998. Successivamente, nell'anno 2000, l'OCSE pubblicava un nuovo rapporto, intitolato “*Towards global co-operation. Report on the 2000 ministerial Council meeting and recommendations by the Committee on fiscal affairs. Progress in eliminating harmful tax practices*”, che venne aggiornato nel 2001 e nel 2004.



In questo contesto, l'OCSE ha recentemente diffuso un documento di sintesi alla data del 20 ottobre 2009 in cui sono individuati gli Stati che hanno sostanzialmente ottemperato alle richieste di adeguamento della propria legislazione fiscale a quanto raccomandato, quelli che hanno dimostrato disponibilità ed implementato alcune azioni volte all'adeguamento della propria legislazione, nonché le giurisdizioni che non hanno ottemperato alle raccomandazioni espresse dall'OCSE, da considerarsi a tutti gli effetti quali "paradisi fiscali".

In ambito UE, nel medesimo contesto e per le medesime finalità, è stato predisposto un "Codice di Condotta", che si propone di disincentivare l'applicazione da parte degli Stati membri di misure fiscali che siano idonee ad incidere sulla localizzazione dell'attività d'impresa. Il documento individua alcune misure fiscali ritenute inammissibili ed, in particolare:

- Agevolazioni fiscali riservate esclusivamente a soggetti non residenti ovvero alle operazioni effettuate con soggetti non residenti;
- Agevolazioni prive di qualunque legame con la realtà economica nazionale, non incidendo pertanto sulla base imponibile nazionale;
- Agevolazioni che possono trovare applicazione indipendentemente dallo svolgimento di un'attività economica effettiva ovvero da una presenza economica sostanziale all'interno dello Stato;
- Criteri di determinazione dei profitti che si discostano in maniera significativa dai principi riconosciuti all'interno dell'OCSE.

Il Codice di Condotta rappresenta un impegno politico assunto dagli Stati Membri a non introdurre nuove misure fiscali potenzialmente dannose o, comunque, volte all'attrazione di investimenti ed attività produttive e/o commerciali e ad eliminare ogni misura di tal genere attualmente, eventualmente, in vigore. L'individuazione delle misure pregiudizievoli è stata demandata ad un Gruppo, che ha presentato al Consiglio ECOFIN del 29 novembre 1999 un Rapporto finale contenente una lista di 66 misure fiscali nazionali che presentano i requisiti di potenziale dannosità previsti dal Codice di Condotta. I Consigli ECOFIN successivamente tenuti hanno ribadito che le misure incompatibili con il Codice di Condotta avrebbero dovuto essere eliminate o modificate entro il 31 dicembre 2002. Il Consiglio ECOFIN tenutosi in data 23 gennaio 2003 ha, tuttavia, prorogato sino al 31 dicembre 2010 la scadenza entro cui procedere all'eliminazione delle misure ritenute incompatibili dal Rapporto.



Poste le necessarie premesse sul piano metodologico e del diritto internazionale in tema di individuazione degli Stati caratterizzati da sistemi impositivi considerati dannosi, occorre analizzare i principali strumenti di diritto interno apprestati dal legislatore nazionale per il contrasto alla localizzazione di attività in tali giurisdizioni.

Occorre innanzitutto osservare che l'individuazione degli Stati o territori da ritenersi caratterizzati da un "regime fiscale privilegiato" è al momento demandata al decreto ministeriale 21 novembre 2001 ai fini dell'applicazione della normativa sulle cosiddette *Controlled Foreign Companies*²³ ed al decreto ministeriale 23 gennaio 2002 per quanto riguarda l'applicazione della disciplina di indeducibilità dei costi sostenuti con operatori economici residenti in Stati caratterizzati da fiscalità privilegiata²⁴.

Il legislatore nazionale, tuttavia, con l'articolo 1, commi da 83 a 90, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (legge finanziaria 2008) ha profondamente riformato l'assetto normativo in tema di individuazione degli Stati considerati a fiscalità privilegiata. In particolare, è stata prevista in via generale un'unica "white list", che individua analiticamente gli Stati considerati "virtuosi" ed in grado di assicurare un adeguato livello di cooperazione amministrativa.

Tale previsione, cristallizzata dall'introduzione del nuovo articolo 168 *bis* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 è in attesa di attuazione, non essendo stato ancora emanato l'apposito decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze contenente l'elencazione degli Stati "virtuosi".

E' necessario da ultimo sottolineare la crescente importanza delle attività di collaborazione tra amministrazioni finanziarie che, superando l'iniziale avversione legata essenzialmente al tentativo di difesa, da parte degli Stati sovrani, della propria sfera territoriale da ingerenze esterne, tendono ad apprestare efficaci strumenti collaborativi, in particolare di natura pattizia. Ciò spiega perché i più recenti trattati internazionali in materia fiscale prevedano l'assistenza reciproca in materia

²³ Tale disciplina, cristallizzata negli articoli 167 e 168 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede, sostanzialmente, la tassazione del reddito prodotto per il tramite di società od enti, controllati o collegati, residenti in territori caratterizzati da fiscalità privilegiata, "per trasparenza" in Italia in capo alla società controllante (secondo modalità di dettaglio definite dalla norma stessa).

²⁴ Si richiama, in proposito, quanto previsto dall'articolo 110, commi 10 ed 11 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. In base a tali disposizioni i costi sostenuti con imprese residenti o localizzate in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata. La deduzione è tuttavia possibile qualora:

- *le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero*
- *che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto effettiva esecuzione.*

I componenti negativi di reddito in oggetto, inoltre, debbono essere separatamente evidenziati nella dichiarazione dei redditi della società che li sostiene.



fiscale, che può riguardare il solo settore delle indagini fiscali (mediante scambio di informazioni ed esercizio di poteri istruttori) ovvero anche la collaborazione nelle attività di riscossione dei crediti tributari.

Particolarmente importante ed incisiva è la collaborazione tra le autorità fiscali degli Stati membri della Comunità europea, ove l'esercizio della libertà di movimento di persone e capitali non poteva che essere accompagnata dalla collaborazione, tra gli Stati membri, nelle attività di accertamento e riscossione.

1.5 - La neutralità fiscale

La presenza di più sistemi fiscali in ambito internazionale, in un quadro di mobilità del lavoro e del capitale, pone problemi in ordine al perseguimento della neutralità e/o efficienza nella scelta del luogo di localizzazione dell'investimento e quindi del reddito.

In linea puramente teorica la situazione di neutralità fiscale si otterrebbe nella situazione in cui le scelte del contribuente tra l'effettuare l'investimento nello stato della residenza oppure nello stato della fonte (ovvero all'estero) non fossero influenzate dal prelievo fiscale esercitato dai diversi stati.

La neutralità è poi definita "internazionale" nella misura in cui si risolve in un'efficiente allocazione delle risorse a livello mondiale.

In base a tale teoria:

- se l'investimento è diretto *all'ottenimento del massimo profitto*, e se non interviene alcuna distorsione, la redditività dei fattori della produzione ed il benessere mondiale aumentano se non vi sono limiti nella scelta di spostare investimenti nello Stato nel quale la redditività è bassa ad un altro nel quale è più elevata;
- l'utile mondiale aumenta attraverso questi trasferimenti fino a che la redditività attesa degli investimenti al netto del tasso di rischio diventa uguale in tutti gli Stati.

Evidentemente in tale quadro teorica le differenze di prelievo fiscale si collocano come un elemento di distorsione rispetto alla perfetta redditività dei fattori.

Se dunque il prelievo fiscale rende un investimento preferibile rispetto all'altro, allora non si verifica una situazione di perfetta neutralità fiscale.

Per tanto, pur in presenza di prelievo fiscale, la neutralità internazionale potrebbe essere ottenuta se ogni differenza tra i trattamenti effettivi del reddito in diversi stati fosse eliminata.



La principale dottrina ha formulato quale possibile criterio per individuare la connessione tra investimento (e quindi reddito) e imposte pagate il “beneficio” goduto dal contribuente in relazione ai servizi erogati in un determinato Stato.

In tale teoria il reddito sarebbe ripartito tra i vari stati secondo il criterio del beneficio; tuttavia nella pratica tale formulazione risulta inapplicabile in presenza di servizi dello Stato con caratteristiche di indivisibilità.

In conseguenza di ciò, nella realtà economica, si riscontrano problemi di “non neutralità” fiscale in relazione alla localizzazione degli investimenti.

Per determinare queste non-neutralità bisogna verificare il trattamento fiscale a cui un determinato soggetto è sottoposto nel proprio stato di residenza; a tal fine andrà verificato il differente trattamento del *foreign income* (reddito di fonte estera) da *domestic income* (reddito nazionale) prodotto dai residenti e dai non residenti.

Si vanno così individuando tre diverse forme di neutralità fiscale:

1) *neutralità interna*: si verifica quando ai residenti che producono *foreign income* è accordato dallo Stato della residenza lo stesso trattamento tributario dei soggetti residenti che producono esclusivamente *domestic income*; ne deriva che il prelievo fiscale sul *foreign income* è pari al prelievo operato sul *domestic income*. Gli strumenti principali per ottenere il suddetto risultato sono:

- concessione di credito d'imposta per i redditi tassati all'estero e rimborso delle eventuali eccedenze;
- medesima competenza temporale dei *foreign income* e del *domestic income*;
- medesimi criteri di determinazione della base imponibile per *foreign income* e *domestic income*;
- medesime agevolazioni per *foreign income* e *domestic income*;
- deducibilità delle perdite fiscali subite all'estero su base globale;

2) *neutralità esterna*: si verifica quando ai residenti che producono *foreign income* è accordato dallo Stato della residenza lo stesso trattamento tributario di quello accordato dallo Stato della fonte ai soggetti che ivi producono *domestic income*. In pratica mentre la neutralità interna è guardata dalla prospettiva dello Stato della residenza, ovvero ponendo a confronto il trattamento tributario di un soggetto residente che produce redditi da *foreign income* con un soggetto residente che produce esclusivamente *domestic income*, la neutralità esterna viene stabilita confrontando il trattamento tributario un soggetto residente che produce *foreign income* nello



Stato della fonte con un soggetto residente nello Stato della fonte che ivi produce *domestic income*. Ne deriva che la neutralità esterna si verifica quando lo Stato della fonte non discrimina tra redditi prodotti da soggetti residenti da quelli ottenuti dai soggetti non ivi residenti. Questo tipo di neutralità consente di mantenere la competitività internazionale poiché soggetti di diverse nazionalità sono in grado di competere in un determinato Stato godendo di un medesimo trattamento tributario;

3) *neutralità nazionale*: Tale criterio analizza la neutralità dal punto di vista dello Stato della residenza; in tale ottica i redditi lordi interni devono essere posti a confronti con i redditi lordi esteri al netto delle imposte ivi assolte. Dunque mentre per lo stato della residenza l'investimento estero è positivo solo se il reddito da esso derivante, al netto delle imposte assolte all'estero è pari o superiore al reddito al lordo delle imposte assolte sugli investimenti interni. Per il soggetto residente invece l'investimento all'estero continua ad essere positivo finché il reddito degli investimenti esteri al netto dei tributi nazionali ed esteri è superiore al reddito derivante dagli investimenti interni al netto dei tributi nazionali.

Da quanto detto possono nascere posizioni di conflitto tra l'interesse dello Stato della residenza che potrebbe avere l'interesse a disincentivare investimenti che hanno interesse per il contribuente ma che sono negativi per esso.

Il meccanismo del credito d'imposta neutralizzando le differenze d'imposta tra redditi prodotti nello Stato della residenza con quelli ottenuti nello Stato della fonte, rende positivi per il contribuente investimenti che invece per lo Stato non lo sono.

1.6 - La doppia imposizione

La doppia imposizione internazionale in materia di imposte sul reddito, alimentata da un sempre più crescente sviluppo delle relazioni e degli scambi commerciali fra Stati diversi, è generata dal fatto che ciascuno Stato, nell'esercizio della sua potestà impositiva, stabilisce, in modo autonomo, i criteri con cui individuare i redditi che saranno oggetto di tassazione. Possiamo distinguere la doppia imposizione in "giuridica", che si ha quando il medesimo reddito del contribuente viene tassato da due Stati, e in doppia imposizione "economica", nella quale il reddito tassato è prodotto in due diversi Stati, da due contribuenti che sono diversi nella forma ma non nella sostanza.



Al fine di evitare questo fenomeno, i vari Stati hanno previsto l'introduzione di misure correttive che possono essere distinte in:

- misure unilaterali;
- convezioni bilaterali;
- convenzioni multilaterali;
- scambi di informazioni.

Con le *misure unilaterali* viene generalmente riconosciuto ai soggetti residenti, che percepiscono redditi di fonte estera, un credito d'imposta. Qualora i soggetti interessati siano società consociate, situate in Stati membri CE e posseggano determinate caratteristiche, è prevista l'applicazione di un regime particolare di esenzione per i dividendi, gli interessi e le royalties. Una disciplina particolare è prevista per la tassazione dei redditi prodotti da società controllate (c.d. CFC) e da società collegate situate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Infine bisogna sottolineare che resta comunque salva la possibilità, ai sensi delle disposizioni dell'art. 169 D.p.r. 917/86 di applicare le convenzioni quando queste prevedano disposizioni più favorevoli, norma non applicabile per le società domiciliate in territori a fiscalità privilegiata.

Con la *convenzione bilaterale*, o convenzione fiscale, due Stati stipulano un trattato internazionale con il quale, con riferimento a determinate categorie di reddito, limitano la propria potestà impositiva, e regolamentano alcuni principi, tra i quali, il principio di non discriminazione e la procedura amichevole. Si noti che le norme contenute nelle convenzioni prevalgono su quelle interne in quanto si tratta di norme speciali che derogano a quelle generali e quindi, in caso di conflitto, dovrà essere applicata la norma contenuta nel trattato. Inoltre le convenzioni, possono modificare gli obblighi tributari dei contribuenti, ma non possono imporre obblighi che non siano previsti dalla legge interna. Le convenzioni bilaterali operano, generalmente, secondo il modello approvato dall'OCSE, il cui schema può essere sintetizzato nel seguente modo:

1. definizione di concetti generali (imposte, residenza, soggetti, stabile organizzazione e autorità competente);
2. Determinazione del regime impositivo per le varie categorie di redditi;
3. Individuazione degli strumenti per eliminare eventuali ulteriori doppie imposizioni;



4. Definizione degli strumenti per la tutela dell'applicazione della convenzione e clausole di non discriminazione.

La Convenzione multilaterale UE è una procedura amichevole prevista per le società localizzate nei Paesi UE. La sua finalità principe è quella di risolvere le problematiche dei prezzi di trasferimento connessi con operazioni commerciali poste in essere tra imprese associate con sede in diversi Stati UE (c.d. transfer-price). L'aspetto più saliente della convenzione consiste nella possibilità di richiedere e avere un parere che vincola gli Stati medesimi.

Scambio di informazioni tra le autorità amministrative, si concretizza con uno scambio di informazioni inerenti le norme interne e le norme convenzionali e sta assumendo sempre maggiore importanza in virtù della crescente internazionalizzazione delle imprese. Lo scambio di informazioni può essere articolato in:

- su richiesta che è attivato da uno Stato membro della UE con riferimento ad un caso specifico;
- automatico si realizza con l'invio sistematico e periodico di notizie relative a categorie di redditi;
- spontaneo riguarda invece notizie su redditi ottenute, ad esempio, durante l'attività di accertamento, e che si ritengono utili per altri Stati.



2 – IL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO: LA TASSAZIONE DEI RESIDENTI E DEI NON RESIDENTI

2.1 – Concetti introduttivi

Il tema della tassazione dei residenti per i redditi prodotti all'estero e dei non residenti per i redditi prodotti in Italia deve essere affrontato in prima istanza osservando la disciplina fornita dalle norme interne del nostro ordinamento, relativa alla residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche e alla fattispecie impositiva concreta.

Successivamente dovrà essere considerata l'eventuale Convenzione stipulata tra l'Italia e lo Stato estero interessato.

In assenza di Convenzione, in linea generale i suddetti redditi verranno assoggettati ad imposizione esclusivamente in base alle norme interne.

Qualora sia esistente una Convenzione internazionale sarà necessario verificare ulteriormente la definizione dei concetti di residenza fiscale e di fattispecie impositiva concreta alla luce del combinato disposto delle norme interne e di quelle della Convenzione.

2.2 - La tassazione dei non residenti sui redditi prodotti in Italia: le norme interne e le norme convenzionali

Prima di entrare nel merito del tema in oggetto riteniamo opportuno preliminarmente analizzare due concetti che sono basilari anche per il proseguo di questo lavoro:

- il concetto di *residenza* delle persone fisiche non residenti;
- il concetto di *tassazione* delle persone fisiche non residenti.

Il concetto di residenza è fondamentale per la corretta verifica della tassazione in Italia di un determinato reddito quivi prodotto da un soggetto non residente. Con riguardo alle persone fisiche non residenti soggette all'IRPEF, la norma di riferimento interna per la determinazione del concetto di residenza è l'art. 2 del TUIR.. Al comma 1, l'articolo 2 introduce il concetto di soggetto passivo dell'imposta, individuandolo nelle persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato.



Il successivo comma 2 dispone che ai fini delle imposte sul reddito si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Al comma 2 bis, con una disposizione chiaramente antielusiva, è stabilito che si considerano nondimeno residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze.

Il primo comma è estremamente chiaro nell'individuare nelle persone fisiche residenti e non residenti i potenziali soggetti passivi di imposta. In tal modo la disposizione normativa estende l'imposizione su base mondiale, sulla base del cosiddetto *world-wide income taxation principle*, secondo il quale un soggetto che acquista lo *status* di residente in Italia è soggetto alla potestà impositiva piena, su base mondiale. In altri termini, è tassato in Italia su tutti i redditi ovunque prodotti dunque sia sul territorio nazionale che al di fuori di esso.

Il secondo comma introduce tre elementi determinanti per stabilire il luogo di residenza fiscale di una persona fisica: l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, il domicilio e la residenza come definiti dall'art. 43 del Codice Civile.

Con riferimento al primo dei suddetti tre concetti si osservi che la disciplina relativa all'anagrafe della popolazione residente è contenuta nella Legge 24 dicembre 1954, n. 1228 e prevede che i cittadini italiani che hanno stabilito la propria dimora abituale all'estero si cancellino dall'anagrafe dei residenti e si iscrivano, contestualmente, all'anagrafe degli italiani residenti all'estero, la cosiddetta A.I.R.E. Tali adempimenti, il cui contenuto primario non è tributario, assumono però rilevanza anche al fine di attestare e confermare la qualifica di non residente assunta dal soggetto, pur considerando che tale condizione risulta comunque suscettibile di prova contraria da parte dell'amministrazione finanziaria.

Per quanto attiene ai concetti di domicilio e di residenza di cui all'art. 43 del Codice Civile, il domicilio di una persona è definito come il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e la residenza come il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

In questa sede basti sapere che, per quanto attiene al domicilio, gli affari e gli interessi richiamati nella definizione sono quelli che hanno natura economica ma anche personale, familiare, sociale o politica.



Con riguardo al concetto di dimora essa può essere definita come il luogo nel quale un soggetto compie anche temporaneamente atti della vita privata, come lo studio, un'attività culturale o di svago, un'attività professionale, artigianale o commerciale, o anche un'attività politica.

I suddetti concetti sono stati ulteriormente elaborati dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla prassi fino a fornire delle definizioni, comunque sufficientemente chiare per consentire l'applicazione in concreto dei suddetti concetti.

L'orientamento consolidato della giurisprudenza (Cass. 17 gennaio 1972, n. 126; 5 febbraio 1985, n. 791; 5 maggio 1980, n. 2963; 14 marzo 1986, n. 1738; 12 giugno 1987, n. 5194; 28 ottobre 1985, n. 5292; 6 luglio 1983, n. 4525) ritiene che la residenza implichi l'abituale e volontaria dimora intesa come conservazione stabile dell'abitazione in un luogo, anche quando la persona si rechi a lavorare (o per altri motivi, studio, cura, villeggiatura, ecc.) altrove, purché essa ritorni, quando possibile, presso l'abitazione e vi mantenga il centro delle proprie relazioni familiari, sociali ed economiche (Cass. 22 maggio 1963, n. 1342; 5 maggio 1980, n. 2936; 11 maggio 1994, n. 4581). Anche il Ministero dell'Interno, con la Circ. Min. 29 maggio 1995, n. 8, ha recepito i suddetti principi di abitualità, stabilità e intenzionalità, precisando che la residenza è fondata sulla dimora abituale, rilevata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali, ed il domicilio può essere rilevato dall'esercizio di qualsiasi tipo di attività lavorativa, dall'acquisto o locazione di un immobile da adibire ad abitazione, non potendosi peraltro presumere che in mancanza di tali elementi il soggetto non potrà dimorare abitualmente.

In termini conclusivi, richiamati tutti i concetti suesposti, si osservi che il comma 2, del predetto art. 2, del Tuir in sostanza dispone che se un soggetto dimora in Italia o è, comunque, iscritto alle anagrafi della popolazione residente, ovvero mantiene nel nostro Paese il domicilio per più di 183 giorni l'anno, acquista lo *status* di soggetto residente ed è quivi soggetto ad imposizione su base mondiale. Si osservi che per essere considerati residenti è sufficiente che una sola delle suddette tre condizioni sia soddisfatta.

In punto è appena il caso di osservare che il trasferimento della residenza da e per l'Italia effettuato in corso d'anno può comportare incertezze procedurali o applicative afferenti la corretta tassazione dei redditi transnazionali, a seconda che il trasferimento avvenga nel primo o nel secondo semestre dell'anno.²⁵

²⁵ Per un approfondimento sul punto cfr. "La residenza fiscale di una persona fisica in caso di trasferimento all'estero", pubblicato a pag. 98 del n. 2/2009 della rivista "Fiscalità Internazionale" a cura di Carlo Garbarino e Marco Piazza in "Guida alla fiscalità internazionale" – Ed. Il Sole 24 Ore – Laserdata Spa – 1997.



Oltre a quanto sopra esposto, resta da mettere in evidenza il fatto che il comma 2 bis rappresenta una vera e propria disposizione antielusiva, volta ad evitare fenomeni di trasferimento della residenza verso “paradisi fiscali” che offrono una tassazione nettamente inferiore rispetto a quella dell’Italia.

Si tratta comunque di una presunzione relativa che può essere superata con qualsiasi mezzo di prova e che si concretizza con la cancellazione dall’anagrafe nazionale e la contestuale emigrazione verso un territorio a regime privilegiato. La presunzione, finché non superata, non toglie al soggetto lo *status* di soggetto passivo che rimane perciò soggetto a tutti gli adempimenti fiscali previsti dalla normativa italiana²⁶.

Definiti con sufficiente chiarezza ai fini di questa analisi i concetti base di cui sopra si può procedere con la disamina delle norme che conducono alla determinazione della tassazione dei redditi prodotti in Italia dai non residenti.

L’imposizione nel territorio dello Stato delle persone fisiche non residenti è disciplinata dagli artt. 3, 23 e 24 del TUIR.

L’art. 3, al comma 1, dispone che l’IRPEF si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato, al netto degli oneri deducibili indicati nell’art. 10, nonché delle deduzioni spettanti ai sensi degli artt. 11 e 12.

Pertanto, una volta verificato che il soggetto abbia lo *status* di “non residente”, occorrerà solamente assodare quali redditi il soggetto interessato abbia prodotto in Italia per poi determinarne la tassazione.

L’art. 23 del Tuir all’uopo fornisce un’elencazione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato, mediante l’indicazione delle categorie di reddito riferibili ai soggetti non residenti, che sostanzialmente coincidono con le categorie di reddito ex art. 6 del Tuir e che per comodità si riportano di seguito:

- a) i redditi fondiari su immobili localizzati in Italia;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e degli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato;

²⁶ Cfr. Circ. Min. 24 giugno 1999, n. 140/E e comunicato stampa 16 ottobre 1998.



- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi di impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, fatta eccezione per alcune esclusioni.
- g) i redditi di cui agli artt. 5, 115 e 116 imputabili ai soci, associati o partecipanti non residenti.

Per ogni categoria, l'articolo 23 stabilisce dunque un criterio di collegamento che attribuisce la potestà impositiva dell'Italia e il rinvio alle norme del Tuir che individuano il relativo trattamento tributario per ciascuna categoria reddituale, determinando in tal modo la tassazione dell'elemento reddituale prodotto in Italia da un soggetto non residente.

Per completezza di analisi si osservi che l'art. 24 del Tuir, dispone che nei confronti dei non residenti l'imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente a norma dei precedenti articoli del citato Testo Unico recanti le disposizioni generali per l'applicazione dell'IRPEF.

Per tutto quanto sopraesposto si comprende dunque come la corretta tassazione di una fattispecie impositiva di un soggetto non residente debba passare attraverso:

-) l'analisi del concetto di residenza e la conseguente verifica del caso concreto per la determinazione dello *status* di non residente.
-) La corretta classificazione della fattispecie impositiva prodotta dal soggetto non residente in una delle categorie reddituali di cui sopra, individuate negli artt. 6 e 23 del Tuir.
-) L'individuazione del criterio di collegamento e della conseguente norma impositiva.
-) L'ottenimento del conseguente trattamento fiscale della fattispecie reddituale.

Per quanto concerne le norme interne e le norme convenzionali, come dianzi riportato, il tema della tassazione dei non residenti sui redditi che vengono prodotti in Italia deve essere affrontato in prima istanza osservando la disciplina fornita dalle norme interne del nostro ordinamento e successivamente considerando l'eventuale Convenzione stipulata tra l'Italia, quale Stato della fonte del reddito e lo Stato di residenza del soggetto non residente.

In presenza di Convenzione sarà infatti necessario verificare il combinato disposto delle norme interne e di quelle della Convenzione, in riferimento ai concetti di residenza e di fattispecie impositiva.



Si consideri al riguardo che saranno di volta in volta applicabili le specifiche norme della Convenzione conclusa dall'Italia con lo Stato di residenza del soggetto non residente in Italia.

In tal caso l'Italia è lo Stato della fonte in base alle proprie norme interne e convenzionali ed applica quindi le proprie norme sostanziali interne per determinare il trattamento tributario della fattispecie. La norma sostanziale interna resta l'art. 23 del Tuir. Tali norme sono applicate in via convenzionale ma non esclusiva, nel senso che comunque l'altro Stato ha il potere di applicare anch'esso in via unilaterale ma non esclusiva le proprie norme formali interne che qualificano il soggetto come percettore del reddito transnazionale e proprie norme sostanziali interne che determinano il trattamento tributario della fattispecie. Potrà avvenire così che alla medesima fattispecie impositiva saranno congiuntamente applicabili le norme impositive (interne) di due Stati diversi (normalmente Stato della residenza ed uno Stato della fonte), e ciò, potrà determinare una doppia imposizione internazionale in via convenzionale, cioè nonostante sia applicabile una Convenzione.

Dunque, concludendo, per determinare il corretto regime tributario al quale assoggettare un reddito prodotto in Italia da un non residente, in presenza di Convenzione, occorrerà di volta in volta individuare la nozione interna nonché quella convenzionale del reddito transnazionale del caso di specie, per poi individuare i soggetti passivi e le categorie di reddito ed applicare le norme sostanziali.

2.3 - La tassazione dei residenti sui redditi prodotti all'estero: le norme interne e le norme convenzionali

Entrando ora nel merito della trattazione della tassazione dei non residenti sui redditi prodotti in Italia andremo ad affrontarla attraverso la disamina dei concetti e degli articoli di seguito elencati:

- il concetto di *residenza* delle persone fisiche residenti;
- il concetto di *tassazione* delle persone fisiche residenti per redditi prodotti all'estero;
- l'art. 23 del TUIR nei confronti dei residenti.

Concetto di *residenza* delle persone fisiche residenti.

Come già ricordato il concetto di residenza è fondamentale per la corretta verifica della tassazione in Italia di un determinato reddito prodotto da un soggetto non residente in Italia ed è altrettanto importante in relazione ai soggetti residenti nel territorio nazionale.



Anche in riferimento alle persone fisiche residenti soggette all'IRPEF la norma di riferimento interna per la determinazione del concetto di residenza è l'**art. 2 del TUIR**, per l'esposizione del quale si richiama integralmente l'analisi elaborata nelle pagine precedenti.

Concetto di tassazione delle persone fisiche residenti per i redditi prodotti all'estero.

Con riguardo all'Italia le norme sostanziali interne recanti il concreto trattamento impositivo dei "redditi prodotti all'estero" dalle persone fisiche residenti sono indicate in via generale dall'art. 3, comma 1, del Tuir, in base al quale l'IRPEF per i residenti si applica sul reddito complessivo formato da tutti i redditi posseduti, quindi inclusi quelli prodotti all'estero, in relazione alle diverse categorie (e sottocategorie) di reddito.

L'art. 23 del TUIR, nei confronti dei residenti.

In particolare l'art. 165, comma 2, del Tuir, dispone che i redditi dei soggetti residenti IRPEF si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato. Ancorché questa disposizione sia relativa alla applicazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, essa precisa ulteriormente l'ambito della nozione dei "redditi prodotti all'estero" dai soggetti residenti. Si tenga presente che le norme sostanziali del TUIR oggetto di rinvio da parte dell'art. 2 del Tuir, disciplinano concretamente le fattispecie di redditi prodotti all'estero anche se esse si verificano all'estero.

Abbiamo osservato che l'art. 23 del Tuir fornisce un'elencazione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato, mediante l'indicazione delle categorie di reddito di cui all'art. 6 del Tuir che si richiamano integralmente.

Basti in questa sede riformulare la riproduzione di dette categorie di reddito in senso negativo per ottenere la corretta applicazione dell'imposta nei confronti dei residenti. In tal modo sono considerati prodotti fuori dal territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari su immobili *non* localizzati in Italia;
- b) i redditi di capitale *non* corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con inclusione degli interessi e degli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) i redditi di lavoro dipendente *non* prestatato nel territorio dello Stato;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività *non* esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi di impresa derivanti da attività *non* esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;



f) i redditi diversi derivanti da attività *non* svolte nel territorio dello Stato e da beni che *non* si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti.

Per quanto concerne le norme interne e le norme convenzionali, come dianzi riportato il tema della tassazione dei non residenti sui redditi che vengono prodotti in Italia deve essere affrontato in prima istanza osservando la disciplina fornita dalle norme interne del nostro ordinamento e successivamente considerando l'eventuale Convenzione stipulata tra l'Italia, quale Stato della residenza e l'altro Stato quale Stato della fonte del reddito.

In presenza di Convenzione sarà infatti necessario verificare il combinato disposto delle norme interne e di quelle della Convenzione, in riferimento ai concetti di residenza e di fattispecie impositiva.

Si consideri al riguardo che saranno di volta in volta applicabili le specifiche norme della Convenzione conclusa dall'Italia con lo Stato della fonte del reddito.

In questa ipotesi considerata con riferimento all'ordinamento italiano i "redditi transazioni" sono i "redditi prodotti all'estero", cioè i redditi appartenenti ad una certa categoria ed assoggettati ad un determinato regime impositivo (in base alle norme italiane, convenzionali e straniere se applicabili) prodotti al di fuori del territorio dell'Italia (in base alle norme italiane e convenzionali) da un soggetto residente in Italia (in base alle norme italiane e convenzionali). Si applica dunque la Convenzione, secondo le modalità che saranno successivamente delucidate in vari punti (prevalenza del diritto convenzionale, interpretazione delle Convenzioni, applicazione del combinato disposto delle norme interne e convenzionali nelle diverse ipotesi analizzate).

In presenza di Convenzione l'Italia è a seconda dei casi lo Stato della residenza o della fonte in base alle norme formali convenzionali ed è titolare di potestà convenzionale concorrente od esclusiva, come descritto in precedenza. Vi saranno quindi le pretese impositive convenzionali dell'Italia sui redditi prodotti nello Stato convenzionale della fonte da soggetti convenzionalmente residenti in Italia.

2.4 - Il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero

La disposizione di cui all'art. 4, comma 1, lettera l) della legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 07 Aprile 2003 n. 80) prevedeva che il legislatore doveva provvedere alla ridefinizione della disciplina del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, relativamente all'art. 15 del TUIR, allo scopo di renderla conforme con le nuove disposizioni introdotte dalla



riforma, in particolare prevedendone il calcolo con riferimento a ciascuna controllata estera ed a ciascuna stabile organizzazione o, in alternativa – solo per queste ultime – mantenendo il riferimento a tutte quelle presenti nello stesso Paese, garantendo inoltre la previsione del riporto in avanti e all'indietro del credito per le imposte pagate all'estero inutilizzato per un periodo eventualmente differenziato non inferiore a otto esercizi.

Di conseguenza, il D.Lgs 344/2003, ha introdotto l'articolo 165 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, recependo i dettami della legge delega. Tale norma oggi prevede che:

“Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato; se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

La detrazione di cui al comma 1 deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente, si applica quanto previsto dal comma 7.

Per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o da società controllate di cui alla Sezione III del Capo II del Titolo II, la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo.

Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza dell'eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Nel caso in cui negli esercizi precedenti non si sia verificata tale eccedenza, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ed essere utilizzata quale credito



d'imposta nel caso in cui si produca l'eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera relativa allo stesso reddito di cui al primo periodo del presente comma. Le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale e mondiale, anche se residenti nello stesso paese, salvo quanto previsto dall'art. 136, comma 6 (...).

Per le imposte pagate all'estero dalle società, associazioni e imprese di cui all'art. 5 e dalle società che hanno esercitato l'opzione di cui agli artt. 115 e 116, la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita.

Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”.

La cosa che maggiormente colpisce rispetto alla norma previgente, riguarda i parametri in base ai quali determinare l'imposta estera detraibile: la quota dell'imposta italiana fino a concorrenza della quale è ammessa in detrazione, attualmente, in presenza del TUIR aggiornato, proviene dalla comparazione fra i redditi prodotti all'estero e quelli complessivamente imponibili, al netto delle perdite maturate in periodi d'imposta precedenti e riportate a nuovo. Tutto ciò contrasta con quanto era in vigore fino al 31 Dicembre 2003.

Infatti, le precedenti disposizioni prevedevano una vera e propria “fictio iuris” in base alla quale l'imposta italiana riferita ai redditi conseguiti all'estero era di fatto – almeno parzialmente – virtuale, dal momento che veniva ricalcolata conformemente all'art. 15 (all'epoca riguardante il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) e senza tenere in considerazione le perdite riguardanti i periodi d'imposta pregressi.

La modifica normativa va interpretata congiuntamente con la previsione in base alla quale il credito d'imposta per i tributi pagati all'estero, per la parte che eccede la quota di imposta italiana riferita ai redditi prodotti all'estero, non viene più perso in quanto non fruibile entro i termini di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno in cui la tassazione è avvenuta a titolo definitivo ma può essere riportato a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo.

Inoltre, lo stesso credito non utilizzato può essere riportato anche “all'indietro” – sempre fino a otto esercizi – con la possibilità per il medesimo di andare ad aumentare le perdite pregresse.

Di fronte a una possibilità così vantaggiosa, il legislatore ha comunque voluto porre un limite all'entità di quanto spettante; infatti, con la precedente normativa, si poteva verificare la possibile esistenza di un credito per imposte pagate all'estero anche in carenza di un'imposta italiana da versare. In questo caso il credito era pari al minor valore tra la quota di imposta italiana virtuale relativa al reddito prodotto all'estero e il totale dell'imposta pagata all'estero. L'eccedenza di credito spettante poteva essere riportata a nuovo oppure se ne poteva chiedere il rimborso,



indipendentemente dalla natura giuridica del contribuente residente (persone fisiche, società, ecc.). Invece, con le attuali disposizioni, la necessità di considerare le perdite riportabili a nuovo, implica che in situazioni in cui il reddito complessivo è completamente annullato da dette perdite, non spetterebbe più alcun credito d'imposta.

Un'altra novità è rappresentata dal tentativo di un'esplicita individuazione del concetto di reddito prodotto all'estero. Infatti, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'art. 165, bisogna fare riferimento all'art. 23 onde verificare in quali momenti l'imposta viene applicata ai non residenti, vale a dire quali redditi prodotti dai non residenti sono imponibili in Italia; in altre parole, il contribuente italiano che produce gli stessi redditi all'estero, avrà diritto in modo "speculare" ad un credito d'imposta in Italia per le imposte pagate nel paese estero in qualità di non residente.

Pertanto, ribaltando il dettato dell'art. 23 ed applicandolo al caso in questione (contribuente italiano che produce redditi all'estero), avremo che il contribuente italiano avrà diritto ad un credito d'imposta per i redditi fondiari derivanti dalla proprietà di immobili all'estero, per i redditi di capitale erogati dallo Stato estero o da enti ivi residenti, per i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prestato all'estero, per i redditi provenienti dall'utilizzo di brevetti, marchi e royalties corrisposti da enti non residenti e, infine, per i redditi conseguiti nello stato estero da stabili organizzazioni riconducibili al contribuente italiano.

Purtroppo non è stato recepito il suggerimento secondo il quale sarebbe stato opportuno inserire nel TUIR una disposizione recante le modalità in base alle quali determinare la misura del reddito prodotto all'estero; ragion per cui è necessario effettuare una complessiva riclassificazione in base alla normativa italiana del reddito complessivo a livello mondiale ottenuto dal contribuente italiano, al fine di stabilire quale e quanto reddito possa essere realmente considerato "reddito estero".

D'altra parte, la riforma ha consentito di risolvere un problema molto sentito in passato dagli operatori economici, infatti, in precedenza era necessario attendere il pagamento definitivo dell'imposta versata al di fuori del territorio dello Stato per usufruire del credito (fermo restando che il reddito estero comunque concorrevva alla determinazione del reddito complessivo a livello mondiale nel momento in cui era prodotto), ciò implicava uno sfasamento in base al quale il contribuente era temporaneamente costretto a subire una doppia imposizione.

Fortunatamente, a partire dal 1° Gennaio 2004 è possibile usufruire del credito d'imposta anche in quei casi in cui il pagamento dell'imposta estera non è avvenuto a titolo definitivo, ma ha comunque comportato il versamento di somme entro i termini di presentazione della dichiarazione riguardante il primo periodo d'imposta successivo; ciò è importante soprattutto innanzitutto per le società residenti che producono redditi all'estero attraverso stabili organizzazioni o società controllate incluse in un consolidato fiscale mondiale.



L'utilizzo di questo credito non ancora calcolato in misura definitiva, e che quindi potrebbe comportare una detrazione non spettante in Italia qualora fossero decisi rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria estera, rimane comunque subordinato all'indicazione nella dichiarazione dei redditi dell'ammontare dell'imposta estera non ancora liquidata definitivamente. In questo modo l'Erario viene a conoscenza del fatto che, per una parte della detrazione fruita dal contribuente, non si sono ancora verificati i presupposti di spettanza.

Inoltre, il comma 4 dell'art. 165 prevede un'estensione di questa possibilità anche ai contribuenti che hanno ottenuto redditi esteri in forma diversa rispetto alla stabile organizzazione o alla società controllata inclusa in un consolidato fiscale mondiale.

Va altresì rilevato che, mentre in linea generale – anche dopo l'entrata in vigore del nuovo TUIR – continua ad essere applicata la cosiddetta “per country limitation”, vale a dire che la detrazione viene applicata separatamente per ciascuno Stato in cui il reddito viene prodotto, vi è un'eccezione al suddetto principio in relazione all'istituto del consolidato fiscale mondiale. Tale facoltà, ai sensi dell'art 130 e sgg., consente al contribuente società controllante di altre società estere di trasferire l'onere fiscale – quantomeno quello previsto dalla legge italiana – a carico della società capogruppo.

Di conseguenza, il legislatore ha dovuto effettuare un adattamento degli istituti (come nel nostro caso) che si basano invece sulla distinta attribuzione al contribuente di elementi fiscalmente riconducibili ad entità statali diverse. Per questo motivo, in caso di opzione per il consolidato fiscale mondiale, la detrazione del credito d'imposta spettante viene calcolata per singola società.

Tuttavia, la suddetta eccezione riceve a sua volta una limitazione nel momento in cui si verificano le condizioni previste dai commi 3 e 6 dell'art. 136 del nuovo TUIR, le quali prevedono che nel caso in cui nello stesso paese estero vi sono più società controllate e la legislazione locale prevede una forma di tassazione di gruppo simile a quella italiana, le società ammesse alla tassazione di gruppo nel paese estero – anche se non sono aderenti al consolidato del Paese straniero – daranno vita ad una o più società a seconda che la compensazione dei singoli imponibili nel Paese estero avvenga in modo totale o parziale.

Infine, i commi 9 e 10 dell'art. 165 prevedono disposizioni finalizzate a coordinare il credito d'imposta per i tributi pagati all'estero con altri nuovi istituti introdotti dalla riforma fiscale. Il comma 9 stabilisce che nel caso in cui il credito spetta ad una società i cui soci abbiano optato per il regime di trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116, anche la relativa detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita.

Ciò appare conforme al principio della trasparenza fiscale, grazie alla quale è diventato possibile anche per i soci di società di capitali – così come è sempre stato per i soci di società di persone –



ottenere l'imputazione del reddito della società in cui partecipano in proporzione alla quota posseduta, evitando che lo stesso venga redistribuito come dividendo.

Il comma 10 prevede invece che nei casi in cui il reddito prodotto all'estero concorra solo parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura proporzionale. Detta disposizione, fa un riferimento esplicito alla nuova disciplina dei dividendi. Infatti, precedentemente alla riforma fiscale, i dividendi distribuiti ai soci concorrevano integralmente alla formazione del reddito del percipiente, pur potendo utilizzare un credito d'imposta che, detassando il tributo lordo, eliminava la doppia imposizione.

Oggi invece i dividendi concorrono alla formazione del reddito del percipiente soltanto nella misura del 5% in caso di società e del 49,72% in caso di partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche (12,50% per le partecipazioni non qualificate), eliminando del tutto il suddetto meccanismo del credito d'imposta.

Pertanto è stato necessario adattare la normativa riguardante il credito d'imposta per i tributi pagati all'estero, al fine di determinare un credito commisurato al ridotto concorso alla determinazione del reddito imponibile totale da parte del reddito di provenienza estera.

In definitiva, poiché è diminuita l'entità della possibile doppia imposizione ai soli casi di concorso parziale al reddito imponibile di elementi di provenienza estera, il legislatore ha dovuto proporzionalmente ridurre anche la misura dei rimedi previsti al riguardo.



3 – IL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO CONVENZIONALE: IL MODELLO OCSE, CENNI INTRODUTTIVI

3.1 - Il Diritto Internazionale Tributario convenzionale: Il modello OCSE cenni introduttivi

Abbiamo già osservato nelle pagine precedenti di questo lavoro come le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni siano trattati internazionali, bilaterali o plurilaterali, stipulati con l'obiettivo di limitare e, in alcuni casi, eliminare la doppia imposizione internazionale giuridica ed economica di redditi legati a fattispecie transnazionali.

I trattati internazionali per evitare le doppie imposizioni fanno riferimento ad un modello generalmente condiviso definito dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione Economica e lo Sviluppo).

Il Modello OCSE entra in scena soltanto nel corso degli anni sessanta quando il Fiscal Committee dell'Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (Oeec), da cui nel 1961 avrà origine diretta l'OCSE, presenta ed elabora la bozza di un primo modello di Convenzione fiscale che, di fatto, sarà comunque utilizzato e siglato da almeno una dozzina di Paesi occidentali, in alcuni casi in via sperimentale anche se il primo modello di Convenzione fiscale su base internazionale spetta in realtà alla Lega delle Nazioni, quando negli anni '20 provvede a definirne una prima stesura standard.

Richiamando integralmente quanto già precedentemente osservato nella trattazione delle Fonti del Diritto, il modello in parola non costituisce una fonte del diritto internazionale tributario. Per contro esso rappresenta una raccomandazione, un documento esplicativo e interpretativo, dal quale le singole convenzioni stipulate tra gli stati possono discordarsi ma assolutamente utile e condiviso quale strumento di ausilio per la corretta applicazione delle Convenzioni.

Prima di analizzare la struttura e i principi cardine del suddetto modello di Convenzione è opportuno fare un breve cenno alle modalità con le quali viene creata una Convenzione tra due Paesi, soprattutto per comprendere, all'atto della consultazione della stessa, il momento effettivo di entrata in vigore e dunque di rispetto delle disposizioni normative.



La stipula di una Convenzione Internazionale tra Stati passa attraverso un procedimento di formazione che si apre con una fase di trattativa, molto importante per la futura valenza giuridica interpretativa dei lavori preparatori, che termina con l'autenticazione, ossia la sottoscrizione di un testo condiviso dagli Stati contraenti; prosegue con l'approvazione e la ratifica del suddetto testo da parte dei singoli organi nazionali, oltre all'eventuale emanazione di norme interne di adeguamento e si conclude con lo scambio delle ratifiche da parte degli Stati, al fine di rendere noto all'altro contraente la propria volontà di rispettare le norme ivi contenute. A seguito dello scambio degli strumenti di ratifica la Convenzione entra in vigore e da questo momento, entrando a far parte dell'ordinamento giuridico interno, sorge l'obbligo di rispettarla.

Le funzioni del modello OCSE e delle convenzioni bilaterali che su di esso si basano per evitare le doppie imposizioni sono naturalmente molteplici ma possono essere sintetizzate in tre principali:

- eliminare la doppia imposizione;
- risolvere le controversie;
- prevenire e combattere l'evasione fiscale.

Lo scopo principale del modello è l'eliminazione della doppia imposizione internazionale, che abbiamo già avuto modo di trattare in questo lavoro.

Quello che si vuole evidenziare in punto è che questa funzione concretamente si realizza da un punto di vista legislativo, mediante l'attuazione di norme che ripartiscono la potestà impositiva degli Stati o direttamente volte ad evitare la doppia tassazione e dal lato applicativo mediante l'utilizzo di alcuni metodi, in particolare quello dell'esenzione e quello del credito di imposta di cui all'art. 23 del Modello OCSE.

Per quanto concerne la funzione di soluzione delle controversie, essa mira a trovare una soluzione ai problemi interpretativi ed applicativi della convenzione, mediante l'utilizzo di un meccanismo bilaterale per il quale, a differenza del diritto interno in cui è presente un soggetto terzo rispetto alle parti, (arbitro), sono gli Stati stessi a dover trovare la soluzione, attraverso una "procedura amichevole" che può portare all'adozione di nuove norme generali integrative della Convenzione ovvero norme singolari che disciplinano la singola fattispecie.

La terza funzione è un obiettivo insito nella conclusione dell'accordo convenzionale tra i Paesi.



Essa si realizza mediante l'adozione di misure utili a contrastare l'evasione fiscale relativa ai tributi oggetto della Convenzione, quali lo scambio di informazioni, a richiesta ed automatiche, la mutua assistenza nella riscossione dei crediti, le verifiche simultanee e altre forme di cooperazione tra le Autorità competenti.

Sebbene i suddetti strumenti in molti casi risultino validi, soprattutto tra Paesi OCSE, tuttavia la loro efficacia si indebolisce quando incontrano limiti istituzionali opposti da alcuni Stati, quali le varie tipologie di segreto opponibili dallo Stato cui vengono inoltrate le richieste e le regole di riservatezza cui i soggetti coinvolti devono attenersi.

In punto si auspica che il momento di studio ed analisi della situazione economica generale riesca a portare un buon risultato per la realizzazione di questa funzione del modello.

Definito il procedimento di formazione e le principali funzioni del modello OCSE è opportuno a questo punto individuare i beneficiari delle disposizioni, analizzandone il campo di applicazione ma non prima di averne esposta sinteticamente di seguito la struttura, raggruppando per classi di contenuti gli articoli:

- Artt. 1-5 Le definizioni delle espressioni fondamentali.
- Artt. 6-22 Le disposizioni in materia di imposizione delle singole categorie di reddito e del patrimonio.
- Artt. 23A e 23B L'eliminazione della doppia imposizione.
- Artt. 24-27 Disposizioni particolari.
- Artt. 28-31 Disposizioni finali.

L'art. 1 del modello OCSE dispone che la Convenzione è applicabile a tutte le persone fisiche e giuridiche residenti in uno dei due stati contraenti e a tutte le imposte espressamente ivi indicate o a quelle identiche od analoghe che si aggiungeranno o si sostituiranno ad esse in futuro.

E' importante notare che il modello adotta il criterio della residenza, ormai utilizzato dalla più parte degli Stati aderenti, rispetto al criterio della cittadinanza, talché ai fini dell'applicazione della Convenzione ne consegue che sono necessari due elementi: la personalità (fisica o giuridica) e la residenza in uno dei due Stati contraenti, tenendo conto, come già detto precedentemente, che per l'individuazione della residenza è necessario far riferimento alla normativa nazionale dello Stato contraente.

Si osservi che mediante rinvio all'art. 3 rientrano tra i soggetti destinatari le persone fisiche e le società. In punto è appena il caso di osservare che problemi interpretativi sono stati sollevati in



molte Convenzioni, con riferimento alle società di persone, in quanto potenzialmente inquadrabili sia come soggetti trasparenti, sia come soggetti autonomi.

La maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia si sono conformate al dettame dell'articolo 1 del Modello.

Per quanto attiene alle imposte cui fa riferimento la Convenzione, la definizione utilizzata è stata volutamente generica e legata sia alle imposte sul reddito, che alle imposte sul patrimonio.

Lo scopo dell'art. 2 che dispone in merito infatti è quello da un lato di ampliare il più possibile il raggio di azione delle proprie disposizioni quanto di rendere certa l'identificazione dei tributi soggetti alle disposizioni della Convenzione dall'altro.

Con riferimento a quanto sopra si consideri che rientrano nelle disposizioni dell'art. 2 anche le imposte locali eventualmente sorte nei Paesi aderenti, tutte le imposte anche di natura straordinaria, se non espressamente escluse dalle singole Convenzioni e le imposte sorte anche successivamente alla stipula del trattato.

In ogni caso, si osservi che, per garantire la certezza della norma, il modello consente che i Paesi inseriscano nella specifica Convenzione l'elenco delle imposte disciplinate e tale procedimento è stato attuato dalla gran parte dei Paesi.

E' appena il caso di notare che in tutte le convenzioni stipulate dall'Italia è stato inserito l'obbligo di informare gli altri Paesi delle modifiche apportate alle norme fiscali del proprio Stato.

E' bene sottolineare come l'applicazione delle norme sia spesso resa complessa dalle inevitabili differenze esistenti tra la nozione di stabile organizzazione a cui fanno riferimento gli schemi adottati dai vari Paesi ed il modello di riferimento offerto dall'OCSE. In proposito si può accennare alla possibilità in genere offerta di applicare la norma più favorevole al contribuente con riferimento al rapporto tra norme convenzionali e norme interne (questo è comunque certamente il caso previsto dalle disposizioni italiane).

In generale l'interpretazione dei trattati avviene sulla base della Convenzione di Vienna²⁷, la quale non fornisce norme direttamente precettive ma principi e criteri regolativi, che nel modello OCSE trovano applicazione nell'art. 3, il quale prevede che per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte alle quali si applica la Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione.

²⁷ La Convenzione di Vienna, firmata nel 1969 ed entrata in vigore nel 1980, contiene norme di diritto internazionale sul procedimento di formazione dei trattati internazionali e le regole ivi contenute risultano applicabili anche negli Stati che non vi hanno aderito.



Dunque nell'art. 3 vengono delineati tre metodi interpretativi:

- il metodo del rinvio;
- il metodo dell'interpretazione in base al contesto;
- il metodo dell'interpretazione per via convenzionale.

Con il metodo del rinvio, alle espressioni (da intendersi anche termini) non definite dalla Convenzione viene dato il significato attribuito dalla legislazione dello Stato contraente.

Si osservi che dapprima verranno utilizzate le norme interne di natura fiscale ed eventualmente in sub-ordine quelle di natura non fiscale. Non potranno per contro essere usate norme di altre Convenzioni internazionali che a seguito di ratifica siano diventate oggetto del diritto interno.

In sostanza il metodo del rinvio opera come metodo ordinario e generalizzato, sia per le definizioni assenti nella Convenzione, che per le definizioni presenti ma generiche che richiedono un riferimento al diritto interno (es. le nozioni di “persona”, “società”, “impresa” etc.).

E' appena il caso di accennare al fatto che questo metodo ha posto una serie di problemi che non vengono affrontati in questa sede, quali l'interpretabilità unilaterale o bilaterale, il momento cui fare riferimento all'interpretazione (quello della stipula del trattato o quello dell'applicazione della disposizione) etc.

L'applicazione del metodo dell'interpretazione in base al contesto pone in prima istanza il problema della definizione del “contesto”, da intendersi in senso stretto oppure in senso più ampio.

Basti in questa sede sapere che la soluzione è stata trovata mediante il richiamo agli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna, facendo riferimento al contesto in senso lato, estendendo dunque la definizione ad elementi extratestuali, quali i lavori preparatori, i verbali delle trattative intercorse etc.

Il metodo dell'interpretazione per via convenzionale presuppone che esistano delle definizioni autonomamente ed esclusivamente disciplinate nella Convenzione.

E in effetti nel modello OCSE sebbene da un lato si trovano espressioni individuate mediante il rinvio alle norme interne dei Paesi contraenti (“persona”, “società”, “impresa” etc.), dall'altro si possono ravvisare un insieme di definizioni sorte proprio ed unicamente dalla disciplina del modello.

Si fa riferimento ai concetti di stabile organizzazione (S.O.)(art. 5), dividendi (art. 10, paragrafo 3) e interessi (art. 11, paragrafo 3), ma anche ai metodi per eliminare le doppie imposizioni, il principio di non discriminazione (art. 24) etc.



Al fine di agevolare l'interpretazione del modello è previsto un commentario in parte esplicativo e in parte interpretativo che, pertanto, non costituisce uno strumento giuridicamente vincolante, sebbene possa rappresentare un aiuto di primaria importanza nelle fasi di applicazione e interpretazione delle convenzioni. In termini generali è ampiamente riconosciuta l'influenza del commentario OCSE in materia di applicazione delle convenzioni sia in sede applicativa che giurisprudenziale, quindi anche se non contiene norme di diritto internazionale riveste un'importanza notevole ai fini dell'interpretazione delle convenzioni effettivamente concluse dagli Stati.

In ultimo, basti osservare che il ruolo del commentario OCSE nell'interpretazione delle Convenzioni ha suscitato una serie di problemi cui accenniamo ed eventualmente da approfondire qualora il caso posto ne dovesse far emergere la necessità, quali l'utilizzo dello stesso nell'ambito dei tre metodi suesposti, l'interpretazione statica o dinamica ossia il momento di formulazione cui fare riferimento in un dato momento etc.

Gli artt. dal 24 al 29 del modello OCSE prevedono una serie di disposizioni particolari, che rappresentano dei veri e propri capisaldi del trattato, attinenti all'applicazione della Convenzione, che per l'importanza che rivestono, vengono riportati e solo brevemente commentati:

- Il principio di non discriminazione dei Trattati, che enuncia il divieto di riservare un trattamento fiscale diverso a cittadini appartenenti a diversi Stati, a parità di circostanze.

- La procedura amichevole, che in casi predeterminati può essere instaurata tra Stati contraenti, su istanza di un residente di uno Stato.

- Lo scambio di informazioni tra le Autorità di Stati contraenti, concernenti inchieste, ispezioni, verifiche etc., allo scopo di combattere fenomeni di evasione fiscale.

- L'assistenza nella riscossione delle imposte tra Stati contraenti per fornire reciproca assistenza nel recupero dei crediti fiscali anche riguardanti soggetti ed imposte non disciplinate nella Convenzione.

E' appena il caso di osservare che il 17 luglio 2008 il Consiglio dell'OCSE ha approvato e pubblicato le modifiche al modello di Convenzione OCSE e al relativo Commentario, per tenere conto delle proposte elaborate dal Comitato sugli Affari Esteri.

Risulta evidente come le suddette modifiche siano state introdotte per tenere conto delle mutate esigenze delle varie realtà economiche, in continua evoluzione.



La maggior parte degli interventi non ha riformulato integralmente le previsioni convenzionali, ma semplicemente ha introdotto paragrafi di dettaglio o chiarimento al Commentario.

In punto si osservi come in questo momento storico i principali Paesi della Comunità internazionale si stanno interrogando sull'esigenza di predisporre nuovi strumenti giuridici o di modificare quelli esistenti per prevenire le cause che hanno manifestato la crisi finanziaria che ha investito l'economia mondiale.

Tra le suddette cause, la prevenzione delle frodi finalizzata alla lotta contro l'evasione fiscale, unitamente a quella contro il terrorismo e l'antiriciclaggio ha portato molti Stati ad adottare misure concrete volte al raggiungimento del suddetto obiettivo, spesso apportando modifiche alle Convenzioni proprio con riferimento alle norme che dispongono in merito.

In punto ci si chiede se sia più utile procedere come finora fatto, mediante l'attuazione di modifiche normative sulle singole Convenzioni, di volta in volta richieste dalle necessità che i singoli casi presentano, con un approccio dunque casistico oppure se non sia più opportuno concentrare gli sforzi sull'elaborazione di clausole o principi generali, da inserire in un unico testo di Convenzione multilaterale.

In effetti l'approccio casistico finora adottato da tutti i Paesi è risultato frammentario e lacunoso ed ha favorito proprio quei vuoti legislativi che hanno consentito agli Stati "opachi" di perdurare nelle loro politiche.

E' certo che per la buona riuscita dell'ambizioso ed arduo intento della creazione di una Convenzione multilaterale gli Stati aderenti, oltre a porre in essere un rapido ed efficace processo di adeguamento delle loro norme interne ai suddetti principi, dovrebbero attuare una reale azione di cooperazione internazionale che non dovrebbe limitarsi al consenso sui temi in esame, ma dovrebbe consistere nella creazione e nel fattivo utilizzo di strumenti efficaci ed efficienti per garantire una lotta contro i Paesi opachi.

ⁱ Il Comitato è composto di 25 membri nominati dal Segretariato Generale per un periodo di 4 anni e in base a criteri tali da garantire una equa ripartizione geografica e la rappresentanza dei diversi sistemi fiscali presenti nei Paesi membri. I membri del Comitato sono designati dai rispettivi governi ma agiscono in base alla loro expertise personale. Attualmente l'Italia esprime uno dei 25 membri del Comitato. Nella sua attuale veste, il Comitato può deliberare raccomandazioni indirizzate all'ECOSOC (Consiglio Economico e Sociale) dell' ONU. Il Comitato si riunisce con cadenza annuale e si occupa prevalentemente di:

- aggiornare il Modello di Convenzione ONU contro le doppie imposizioni;



- potenziare e promuovere la cooperazione fiscale internazionale tra amministrazioni fiscali;
- predisporre raccomandazioni in tema di "capacity-building" e assistenza tecnica a favore di Paesi in via di sviluppo e paesi con economie in transizione.



PARTE SECONDA:

*Giovani professionisti guardano
all'Europa ed oltre*

**LA TERRITORIALITA' DEI SERVIZI
INTRACOMUNITARI ALLA LUCE
DELLE RECENTI NOVITA'
LEGISLATIVE**



Commissione di Studio UNGDCEC “Fiscalità Internazionale”

Delegato di Giunta

Andrea Borghini

Presidente

Stefano Ducceschi

Segretario

Carlo Guelfi

Il presente documento è stato redatto dai seguenti membri della Commissione:

Correnti Antonello

Doneddu Guido

Guardabascio Ciro

Guelfi Carlo

Ianni Roberto

Machiavelli Silvia Nicoletta

Mele Roberto

Novembre Patrick

Romersa Andrea

Rossini Michele



Sommario

Introduzione.....	61
1 - Il regime armonizzato IVA: finalità e coordinamento normativo	62
2 - La genesi delle modifiche normative: le ragioni della scelta	65
3 - Il concetto di territorialità	67
3.1 - Elementi introduttivi.....	67
3.2 - Definizione giuridica ed applicazione normativa: Individuazione dei territori	68
4 - Il trattamento ai fini IVA dei servizi tra soggetti territorialmente residenti nell' UE	70
4.1 - Sintesi delle principali novità in tema di territorialità.....	70
4.2 - Territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “ <i>Business to consumer</i> ”	74
4.3 - Territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “ <i>Business to consumer</i> ”	77
4.4 - Alcuni profili di problematicità ed incertezza.....	78
4.5 – Trattamento ai fini IVA dei servizi tra società territorialmente dislocate sul territorio: Esemplificazioni e casi tipici.....	80
5 – Adempimenti strumentali: modalità di fatturazione, modello INTRASTAT e novità in tema di rimborsi	102



INTRODUZIONE

Le novità introdotte dal Decreto Legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 22 gennaio 2010 (in recepimento delle Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE) e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 19 febbraio 2010 nella disciplina IVA degli scambi intracomunitari risultano di importanza “epocale”, costituendo un tassello fondamentale nel processo di armonizzazione della fiscalità indiretta dei Paesi appartenenti alla Comunità Europea.

Scopo del presente scritto è quello di fornire un’illustrazione quanto più puntuale ma al contempo sintetica delle novità sostanziali e dei connessi obblighi formali e documentali scaturenti dalla novella legislativa, affrontando i singoli istituti con una costante attenzione alle esigenze dei Colleghi chiamati a fornire quotidiano supporto agli operatori economici impegnati sui mercati internazionali.

Al fine di rendere maggiormente intelleggibili le modifiche introdotte dal Decreto, si è comunque ritenuto opportuno ripercorrere sinteticamente le tappe fondamentali del processo di armonizzazione della legislazione nel campo dell’imposta sul valore aggiunto: solo in tal modo è, infatti, possibile comprendere la novella legislativa e la sua fondamentale importanza nel processo di armonizzazione dei sistemi fiscali dei Paesi membri della Comunità Europea.

Quanto all’illustrazione degli aspetti sostanziali, si è voluto privilegiare il metodo casistico illustrando, dopo una sintetica esposizione delle modalità di assoggettamento all’imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di servizi, gli effetti della nuova disciplina in forma schematica e con riferimento ad esempi concreti.

Completa lo scritto una sintetica illustrazione dei principali adempimenti formali e strumentali che, per tempistica e complessità procedurale, sono indubbiamente destinati a suscitare l’attenzione di tutti coloro che debbano assicurarne il tempestivo e corretto espletamento.



1. IL REGIME ARMONIZZATO IVA: FINALITÀ E COORDINAMENTO NORMATIVO

Nel diritto tributario di fonte comunitaria, il termine “armonizzazione” indica il procedimento con cui i vari Paesi della *Comunità Europea* concordano la modifica di una determinata norma, di un preciso tributo o l’adeguamento dell’aliquota o della base imponibile di una imposta in conformità ad un modello unico o ad un processo di convergenza e coordinamento comune, mirato a realizzare un Mercato Unico.

Il processo di armonizzazione in ambito tributario, peraltro, ha da sempre costituito una delle priorità dell’azione comunitaria, in quanto la presenza di diversi sistemi tributari, facenti capo ai singoli Paesi appartenenti alla UE, ha da sempre rappresentato un tangibile ostacolo alla realizzazione di un mercato comune europeo.

L’attuale ordinamento dell’Unione Europea lascia alla competenza dei singoli Stati membri le determinazioni relative alle politiche fiscali interne, in quanto elementi caratterizzanti della sovranità nazionale. Ad oggi, pertanto, non esiste un ordinamento “fiscale europeo” inteso come insieme organico di imposte europee sovrapposte o sostitutive rispetto a quelle degli Stati membri e derivanti dall’esercizio di una piena competenza fiscale dell’Unione. L’azione europea in materia fiscale è pertanto sussidiaria, riguardando solo gli aspetti che possono incidere sul funzionamento del mercato comune e sull’attuazione del fondamentale principio della libera concorrenza.

Alle origini del processo di armonizzazione ed, in particolare, negli auspici del Trattato istitutivo, il processo evolutivo verso la completa armonizzazione fiscale, avrebbe dovuto essere articolato in tre fasi: *abolizione dei dazi doganali, armonizzazione dell’IVA e delle accise, armonizzazione delle imposte dirette*. Se si può asserire che le prime due fasi hanno trovato concreta attuazione, non altrettanto può dirsi per l’ultima fase, soprattutto a causa degli effetti invasivi che il processo di armonizzazione avrebbe avuto sulle scelte politiche ed economiche di ciascuno Stato.

L’imposizione sul reddito costituisce il principale esempio delle difficoltà esistenti in ambito UE nel conseguire un’effettiva armonizzazione fiscale, in quanto ciascuno Stato membro ha da sempre mostrato una strenua resistenza alla perdita potenziale di qualsiasi tipo di controllo sulla propria fiscalità e, dunque, sul relativo gettito. E’ per questo motivo che nell’ambito della fiscalità diretta, gli Stati membri si sono limitati ad adottare principalmente misure afferenti il contrasto all’evasione fiscale ed alle doppie imposizioni.



Il concetto di armonizzazione che in questa sede si vuole richiamare lo si può ben comprendere se correttamente inserito nell'ambito degli obiettivi originariamente fissati nel Trattato Istitutivo dalla Comunità Economica Europea.

Tra i principali obiettivi che i "Padri fondatori" si erano imposti sin dal principio quello più importante era la trasformazione del territorio europeo da zona di "libero scambio", come originariamente previsto dal Trattato Istitutivo di Roma del 1957, ad un effettivo mercato unico ed integrato, uno spazio senza frontiere fisiche, doganali e fiscali, che potesse assicurare la libertà di circolazione delle merci, dei capitali, dei servizi e delle persone.

In questo contesto storico, considerato che nel Trattato Istitutivo erano già presenti norme volte a vietare l'applicazione di tributi interni discriminatori nei confronti dei prodotti importati, si comprende come l'imposizione indiretta sul consumo assumesse un ruolo chiave nel processo di convergenza degli Stati Membri verso un'effettiva armonizzazione.

Tra le tante imposte sul consumo già esistenti nei Paesi europei, l'imposta sul valore aggiunto era quella che per le proprie caratteristiche intrinseche meglio si prestava al raggiungimento dello scopo prefissato, divenendo l'imposta sui consumi concordemente ed uniformemente adottata dai Paesi membri sulla base di regole e modalità applicative il più possibile armonizzate.

Sin dalla sottoscrizione del Trattato Istitutivo, la materia fiscale è stata disciplinata mediante emanazione di una serie di Direttive, caratterizzate da un lato da una parte normativa che regolamentava il mercato con applicazione diretta in tutti gli Stati membri e concedendo dall'altro un certo margine di autonomia applicativa ad opera della disciplina legislativa sull'imposta interna ai singoli Stati.

Tra esse la Sesta Direttiva (77/388/CEE del 17 maggio 1977) è quella che storicamente ha rivestito importanza fondamentale, in quanto da un lato ha costituito un enorme passo avanti verso il raggiungimento dell'armonizzazione delle legislazioni nazionali dei diversi Paesi Membri in materia di IVA e dall'altro ha inciso, in senso limitativo, sulla libertà legislativa degli Stati in materia, di fatto rendendo "europea" l'imposta sul valore aggiunto.

Il successivo passaggio verso il regime del libero scambio e l'effettiva europeizzazione dell'imposta si ha con la Direttiva 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, che ha introdotto il cosiddetto "regime transitorio", recepito in Italia con il D.L. 331/1993, che ha disciplinato, tra gli altri, i noti istituti di "acquisto e cessione intra-comunitaria".

Quale conseguenza diretta dell'approvazione di suddetta Direttiva, a decorrere dal 1993, data di entrata in vigore del "regime transitorio", i consumatori finali hanno la possibilità di acquistare da



altro Paese Membro beni e servizi per uso personale alle stesse condizioni (ai fini dell'applicazione dell'IVA) dei cittadini di tale Paese.

Importanza particolare deve inoltre attribuirsi alla successiva Direttiva 2006/112/CE, approvata in sostituzione della preesistente Direttiva 77/388, la quale ha avuto il merito di riassumere in sé tutta la disciplina comunitaria dell'IVA formatasi negli anni ad opera di numerosi provvedimenti e dunque di costituire una sorta di "testo unico" disciplinante il sistema comune dell'IVA.

In ultimo, la Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE con riferimento al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi e la Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che ha disciplinato i rimborsi IVA a favore dei soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, rappresentano le novità più recenti che sono oggetto di analisi, nei loro istituti fondamentali e di maggior interesse applicativo, nel presente scritto.



2. LA GENESI DELLE MODIFICHE NORMATIVE: LE RAGIONI DELLA SCELTA

A decorrere dal 1° Gennaio 2010 sono entrate in vigore le principali modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, introdotte dalla predetta direttiva 2008/8/CE (“*VAT package*”), concernenti la territorialità delle prestazioni di servizi.

La richiamata riforma IVA dei servizi ha legato il criterio di tassazione allo *status* del committente, nelle due ipotesi di soggetto passivo e di consumatore finale. In sostanza sono stati introdotti due criteri di tassazione: il principio di origine, ossia la tassazione nel luogo di appartenenza dell'operazione e il principio di destinazione, ossia la tassazione nel luogo in cui si manifesta l'effettivo consumo del servizio.

In linea generale, si può affermare che è stata prevista la tassazione all'origine per il committente-consumatore finale e la tassazione a destinazione, per il committente-soggetto passivo IVA.

Per comprendere le ragioni di tale scelta occorre richiamare i numerosi e rilevanti dubbi interpretativi sollevati dall'immaterialità dei servizi. Non a caso in sede di prima emanazione della disciplina europea dell'IVA, il principio introdotto fu quello di tassazione “per destinazione”.

L'attuale scelta del legislatore europeo di “sdoppiare” l'originario criterio unitario per affiancarvi anche quello di origine si è fondata su evidenti necessità di semplificazione e di certezza nell'applicazione della norma.

Infatti i numerosi nuovi servizi che nel corso del tempo si sono sviluppati in un contesto di crescente complessità ed internazionalizzazione, avevano reso desueto e in taluni casi iniquo il criterio univoco di tassazione in base al principio di destinazione.

Evidentemente l'introduzione di un sistema caratterizzato dalla coesistenza di due criteri, anziché dall'integrale soppressione dell'uno (destinazione) a favore dell'altro (origine) era dovuto al fatto che per le prestazioni di servizi effettuate verso i privati la tassazione a destino era impraticabile. Tale criterio avrebbe implicato la necessità di autofatturazione a carico del privato (evidentemente impossibile) ovvero l'identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto del prestatore in tutti i luoghi in cui il servizio fosse prestato, con notevoli complicazioni e rigidità applicative. Per questo motivo i servizi resi a privati rimangono assoggettati ad imposta in base alla residenza del prestatore.



Tra le nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010, si evidenzia l'estensione generalizzata dell'applicazione dell'inversione contabile, il cosiddetto *reverse charge*, in virtù del quale il debito d'imposta, normalmente attribuito ad un soggetto passivo (il prestatore del servizio) viene trasferito ad un altro soggetto passivo, nello specifico il committente della prestazione. Questa modalità di assolvimento dell'imposta, contrariamente a quanto sin qui affermato, potrebbe indurre a ritenere che la Commissione e, a valle di essa, il Consiglio europeo, abbiano adottato quale regola generale la tassazione nel luogo di destinazione, perdendo così di vista l'obiettivo della creazione di un unico regime IVA da adottarsi nel contesto del mercato unico, obiettivo che, conformemente all'art. 402 della direttiva 2006/112, si identificava nell'ampliamento del criterio della tassazione nel luogo d'origine.

Questa conclusione, tuttavia, appare inesatta alla luce di quanto dedotto in tema di modernizzazione e semplificazione del funzionamento del sistema comune dell'IVA ed, in particolare, per quanto concerne gli obiettivi di lotta alle frodi fiscali, che rappresenta una delle principali priorità del legislatore comunitario. Infatti il *reverse charge* si configura quale misura antielusiva, finalizzata ad impedire al prestatore d'opera di acquisire un'imposta che da un lato il committente versa e legittimamente porta in detrazione e dall'altro il prestatore stesso non versa (con ciò creando un evidente danno all'erario).

Per quanto sopra possiamo affermare che le previsioni contenute nel "VAT package", debbono essere considerate come un fondamentale passo nel raggiungimento dell'obiettivo fissato dalla Comunità Europea al momento dell'introduzione del regime armonizzato : considerare l'IVA un'imposta a vocazione prettamente europea, fondamentale nel processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali dei Paesi membri.



3. IL CONCETTO DI TERRITORIALITÀ

3.1 Elementi introduttivi

La corretta definizione della territorialità deve la sua importanza al fatto che nel mercato comune l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto dei servizi è ad essa inscindibilmente legata.

La territorialità è uno dei tre requisiti necessari affinché un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi sia considerata rilevante ai fini IVA.

Il requisito della territorialità, unitamente a quello soggettivo ed oggettivo, rappresentano dunque i presupposti indispensabili per verificare l'assoggettamento o meno al tributo di una determinata transazione.

Per completezza di analisi si ricorda sinteticamente che il requisito oggettivo implica che un'operazione debba consistere in una cessione di beni o in una prestazioni di servizi; quello soggettivo comporta che la transazione debba essere eseguita da imprese, artisti o professionisti, nell'esercizio della loro attività; quello territoriale significa che l'operazione debba essere effettuata nel territorio dello Stato italiano.

Sotto questo profilo le operazioni possono essere distinte in:

- operazioni interne, che sono quelle effettuate nel territorio dello Stato italiano;
- operazioni internazionali, che sono quelle che interessano anche un territorio non italiano.

In altre parole, in base al concetto della territorialità, i soggetti passivi che pongono in essere una o più operazioni commerciali che prevedano l'invio o comunque il trasferimento di merci o la prestazione di servizi tra diversi Paesi dell'UE devono in primo luogo identificare il "tipo" di territorio verso cui la merce viene inviata o il servizio reso per poter conseguentemente verificare l'assoggettamento ad IVA, secondo quanto previsto dall'ordinamento interno ed in specie dall'art. 7, del D.P.R. 633/1972.

Risulta dunque di tutta evidenza come, per determinare l'applicazione dell'imposta, sia di particolare importanza individuare correttamente il luogo in cui la prestazione è svolta.



3.2 Definizione giuridica e applicazione normativa: individuazione dei territori

Fatte queste opportune premesse si osservi come dal punto di vista normativo interno la definizione di territorio assume il duplice significato di territorio della **Repubblica italiana** e della **Comunità Europea**.

La norma di riferimento è l'art. 7, del D.P.R. 633/1972, che testualmente recita:

“Agli effetti del presente decreto:

a) per «Stato» o «territorio dello Stato» si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano;

b) per «Comunità» o «territorio della Comunità» si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea con le seguenti esclusioni, oltre quella indicata nella lettera a):

1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;

2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen;

3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare;

4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie;

c) il Principato di Monaco e l'isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.”

Dunque alla lettera a), del primo comma, il richiamato articolo definisce cosa debba intendersi per confine del territorio italiano: "per Stato o territorio dello Stato si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano".

Con la lettera b), del primo comma, da un lato vengono tracciati i confini del territorio comunitario stabiliti dal Trattato istitutivo della Comunità Europea (come risultante a seguito delle successive modifiche al patto istitutivo) e dall'altro vengono elencati i territori espressamente esclusi.

Il territorio comunitario è formato dai seguenti 27 Stati:

Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria.



Sono territori esclusi e quindi da considerarsi extra-CE, oltre quelli indicati nella lettera a), primo comma, dell'art. 7 i seguenti altri (Circ. Min. 5 agosto 2004, n. 39/E):

- il Monte Athos, per la Grecia;
- l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen, per la Germania;
- i Dipartimenti d'oltremare (Guadalupa, Guyana francese, Martinica, Réunion), per la Francia;
- Ceuta, Melilla e le isole Canarie, per la Spagna.

Ad essi vanno aggiunti:

- le isole Anglo-normanne o isole del canale (Jersey, Guernsey, ecc.), per la Gran Bretagna;
- le zone nord orientali della Repubblica di Cipro (cosiddetta zona turca), per la Repubblica di Cipro;
- le isole Aland, per la Finlandia.

Ai sensi dell'art. 7, primo comma lettera c) sono invece da considerarsi territori comunitari, ai soli fini fiscali, il Principato di Monaco e l'Isola di Man, compresi rispettivamente nel territorio di Francia e di Gran Bretagna.

Dal 1° maggio 2004 anche le operazioni con Akrotiri e Dhekelia, geograficamente appartenenti a Cipro, ma poste sotto la sovranità del Regno Unito sono considerate, ai fini IVA, operazioni intracomunitarie effettuate con Cipro.

Esaminata l'estensione territoriale del campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto l'analisi muove ad affrontare nel merito le modifiche normative più volte citate.



4. IL TRATTAMENTO AI FINI IVA DEI SERVIZI TRA SOGGETTI TERRITORIALMENTE RESIDENTI NELLA COMUNITÀ EUROPEA

4.1 Sintesi delle principali novità in tema di territorialità

Delineati i tratti essenziali che caratterizzano il recepimento nell'ordinamento nazionale della Direttiva 2008/8/CE ad opera del Decreto Legislativo approvato in data 22 gennaio 2010, occorre illustrare le importanti novità introdotte in tema di territorialità delle operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Occorre, altresì, sottolineare che taluni aspetti applicativi delle regole dettate dalla novella legislativa necessitano di ulteriori chiarimenti e specificazioni di fonte regolamentare che, alla data di predisposizione della presente, non sono disponibili.

1. In forma schematica, le principali novità in tema di territorialità dell'imposta recate dal Decreto di implementazione della Direttiva n. 2008/8/CE, sono di seguito delineate. In un'ottica di semplificazione dei criteri da utilizzarsi per stabilire il soddisfacimento del presupposto territoriale, ai fini dell'assoggettamento ad imposta di una prestazione di servizi intracomunitaria, vengono sostanzialmente identificate due "regole base":
 - Operazioni cosiddette "*business to business*" ("B2B" – ovvero intercorse tra un soggetto passivo nazionale ed un soggetto passivo estero): per tali operazioni, il criterio di imponibilità è individuato nel Paese di residenza del committente del servizio.
 - Operazioni cosiddette "*business to consumer*" ("B2C" – ovvero prestazioni di servizi tra un fornitore soggetto passivo IVA ed un privato consumatore): il criterio di imponibilità è individuato nel Paese di residenza del prestatore del servizio.

L'impostazione innanzi delineata consente di superare le difficoltà interpretative derivanti dal tenore letterale del precedente articolo 7 del D.P.R. n. 633/1972 il quale, dopo aver individuato una regola generale per accertare la sussistenza del presupposto territoriale, elencava numerose deroghe al suddetto criterio, stabilite in base alla natura del servizio prestato.



Al fine di stabilire il corretto trattamento, ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto, di una prestazione di servizi risultava, pertanto, necessario un notevole sforzo interpretativo volto all'esatta individuazione della natura del servizio prestato e, sulla base delle tipologie di servizi individuate nei commi dell'articolo 7, all'assoggettabilità, o meno, di tale prestazione all'imposta in Italia.

A far data dall'1 gennaio 2010, invece, al fine di determinare l'assoggettamento di un'operazione all'Imposta sul Valore Aggiunto italiana, si dovrà fare esclusivamente riferimento ai due criteri generali sopra sintetizzati, ed alle deroghe specificatamente elencate dalla norma, di cui si tratterà nel prosieguo del presente documento.

2. Applicazione del meccanismo del *reverse charge*: quale diretta conseguenza del criterio (per le operazioni "B2B") sopra illustrato, i soggetti passivi nazionali dovranno, in relazione a tali operazioni, se territorialmente rilevanti in Italia, procedere all'emissione di un'autofattura (tale è, infatti, il tenore letterale della norma), per assoggettare ad imposta italiana le prestazioni di servizi rese da fornitori residenti in altri Paesi della Comunità Europea (a meno che per i servizi resi non siano applicabili le deroghe specifiche contemplate dal D.P.R. n. 633/1972).
3. Riforma dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633/1972: l'articolo 7, in vigore fino al 31 dicembre 2009, viene suddiviso in sette nuovi articoli, con evidenti finalità, sicuramente apprezzabili, di chiarezza:
 - Art. 7 (Territorialità dell'imposta – Definizioni);
 - Art. 7-bis (Territorialità– Cessioni di beni);
 - Art. 7-ter (Territorialità – Prestazioni di servizi): tale articolo individua i criteri di territorialità per le prestazioni di servizi generiche (ovvero per le quali non siano previste specifiche deroghe), di cui al precedente punto 1 e rappresenta la regola generale
 - Art. 7-quater (Territorialità – Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi): contiene l'individuazione delle prestazioni di servizi per i quali i criteri di territorialità derogano al principio generale del luogo di residenza del committente della prestazione (ovvero del luogo del prestatore, per i servizi B2C) (prima deroga assoluta);



- Art. 7-quinquies (Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili): la disposizione citata elenca i servizi e le relative prestazioni accessorie per le quali la territorialità prescinde dallo Stato di residenza del committente (ovvero del luogo del prestatore, per i servizi B2C) (seconda deroga assoluta);
- Art. 7-sexies (Territorialità – Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi): il suddetto articolo elenca le tipologie di servizi che, nell’ambito di operazioni “*business to consumer*”, derogano al principio generale di cui all’articolo 7-ter (prima deroga relativa);
- Art. 7-septies (Territorialità – Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori dalla comunità): la disposizione citata regola una serie di fattispecie in cui il committente è un soggetto privato che ha domicilio al di fuori dell’Unione Europea (seconda deroga relativa)

Come si evince sopra l’articolo in esame riporta dunque una regola generale e due tipi di deroghe: una deroga assoluta, che trova applicazione sia per soggetti iva che per i privati ed una deroga relativa, che trova applicazione solo per i privati.

4. Ampliamento del novero dei soggetti da considerarsi “soggetti passivi” ai fini IVA: in virtù delle nuove disposizioni sono da considerare tali anche:
 - Gli enti non commerciali, di cui all’articolo 4, c. 4 del D.P.R. n. 633/1972, anche quando agiscono nell’ambito dell’attività istituzionale;
 - Gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA.
5. Nuovi obblighi documentali: a seguito delle novità innanzi compendiate, sono posti a capo dei soggetti passivi nazionali ulteriori obblighi di natura documentale, tra cui:
 - con riferimento alle operazioni passive, rilevanti in Italia, come anticipato al punto n. 2 che precede, il committente residente deve assolvere l’imposta mediante il meccanismo dell’inversione contabile, provvedendo ad emettere autofattura, che sarà registrata sia sul registro IVA vendite che sul registro IVA acquisti;



- con riferimento alle operazioni attive, per effetto delle modifiche all'articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972, il soggetto passivo nazionale dovrà procedere alla fatturazione delle prestazioni di servizi effettuate, benché non soggette ad imposta, indicando in fattura la causale “applicazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto a carico del committente, ai sensi dell’articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/72, di cui alla Direttiva comunitaria n. 2008/8/CE, (ovvero gli estremi della disposizione normativa che ne sancisce l’applicabilità, nel caso dei servizi oggetto di espressa deroga al principio generale) nonché il numero di partita IVA del committente comunitario;
 - presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Mod. Intrastat), anche con riferimento alle prestazioni di servizi rese/ricevute, esclusivamente in via telematica.
6. Momento di effettuazione delle operazioni: il Decreto in commento introduce importanti modifiche concernenti il momento di effettuazione delle prestazioni intracomunitarie di servizi. Il novellato articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972, infatti:
- riconferma che le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento di pagamento del corrispettivo;
 - prevede che le prestazioni di servizi individuate nell’articolo 3, comma 3, primo periodo si considerino effettuate al momento di ultimazione della prestazione; tuttavia, in caso di pagamento anticipato, l’operazione si considererà effettuata alla data di pagamento;
 - stabilisce che, nell’ipotesi di prestazioni generiche, continuative o periodiche, esse si considerano effettuate nel mese successivo a quello in cui sono rese; per le prestazioni intracomunitarie effettuate in modo continuativo, nell’arco di un periodo superiore ad un anno, e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, tali prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

In proposito, segnaliamo che, con il novellato articolo 6, l’Italia ha recepito il dettato della Direttiva Comunitaria in modo difforme rispetto a quanto operato dagli altri Stati dell’Unione (che hanno previsto, quale momento di effettuazione della prestazione, il momento di ultimazione del servizio); tale difformità di comportamento potrà generare difformità nel contenuto dei modelli Intrastat presentati dai soggetti coinvolti nelle operazioni, con evidenti



difficoltà in sede di controllo incrociato delle informazioni ivi contenute, dichiarate dal prestatore e dal committente del servizio.

4.2 Territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “business to business”

Il Criterio generale

Come illustrato nel capitolo che precede, a decorrere dal giorno 1 gennaio 2010, il criterio di territorialità delle prestazioni di servizi “generiche” (per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe), intercorse tra un soggetto passivo nazionale ed un soggetto passivo estero, è fissato nel **luogo di stabilimento del committente**.

La Circolare Ministeriale n. 58/E del 31 dicembre 2009 provvede ad elencare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le prestazioni di servizi che debbono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia, se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia:

- servizi generici (ovvero non rientranti nelle categorie specificatamente previste dalla norma), compresi quelli complessi ed indifferenziati;
- prestazioni di trasporto di beni: rientrano in tale ambito i trasporti nazionali, intracomunitari ed internazionali;
- prestazioni accessorie ai trasporti di beni;
- prestazioni su beni mobili, ovunque rese, indipendentemente dall’uscita fisica dei beni dal territorio dello Stato in cui la prestazione viene eseguita (es. lavorazioni);
- prestazioni di intermediazione, ovunque rese;
- locazioni a lungo termine di mezzi di trasporto;
- prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;
- prestazioni di servizi relativi a cessioni di diritti immateriali, diritti d’autore, *royalties* e simili;
- prestazioni pubblicitarie;
- servizi di consulenza ed assistenza tecnica o legale, comprese le prestazioni di formazione ed addestramento del personale;
- prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;



- prestazioni di interpreti e traduttori;
- servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
- prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
- prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative;
- prestazioni relative a prestiti di personale;
- concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica;
- cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

Quanto alle prestazioni di trasporto di beni, per stabilire il Paese in cui il trasporto deve essere assoggettato all'Imposta sul Valore Aggiunto, occorre fare riferimento al Paese del committente del servizio, a nulla rilevando il luogo di partenza/destinazione dei beni.

Quanto alle lavorazioni eseguite su beni mobili materiali, a decorrere dal 2010 non si dovrà più fare riferimento al luogo di esecuzione della prestazione, bensì occorrerà considerare unicamente il luogo ove il committente del servizio è stabilito, a prescindere dal fatto che il bene esca dallo Stato di lavorazione.

Fino al 31 dicembre 2009, le lavorazioni eseguite a favore di soggetti passivi non residenti, che prevedevano l'uscita dei beni al termine delle stesse, ai sensi dell'articolo 40, c. 4-bis del D.L. n. 331/1993, concorrevano alla formazione del plafond disponibile; dal 2010, con l'abrogazione del citato articolo 40, le lavorazioni eseguite a favore di soggetti non residenti saranno escluse dal campo di applicazione dell'imposta, a prescindere dal fatto che il bene lasci o meno l'Italia e, pertanto, non concorrono alla formazione del plafond disponibile

Le modalità impositive semplificate innanzi illustrate debbono, tuttavia, essere coordinate con le rilevanti deroghe previste dal Decreto stesso, di cui si fornisce di seguito sintetica illustrazione.

Deroghe (assolute) al criterio generale

Ai sensi dell'articolo 7-quater, indipendentemente dallo status del committente (sia esso un soggetto passivo, ovvero un privato consumatore):



- le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione ed al coordinamento dell'esecuzione di lavori immobiliari, sono rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di trasporto di passeggeri, si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di servizi di ristorazione e *catering* si considerano rilevanti in Italia, quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di servizi di ristorazione e *catering* rese a bordo di navi, aerei e treni si considerano rilevanti in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine (ovvero per un periodo ininterrotto non superiore a trenta giorni oppure, esclusivamente per i natanti, a novanta giorni), di mezzi di trasporto, sono imponibili in Italia quando tali mezzi sono messi a disposizione nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzati all'interno dell'Unione Europea o quando tali mezzi sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'Unione e sono utilizzati in Italia.

Ai sensi del successivo articolo 7-quinquies, indipendentemente dallo status del committente:

- le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili si considerano effettuate e rilevano nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte.



4.3 Territorialità IVA nelle prestazioni di servizi “*business to consumer*”

Criterio generale

Ai sensi dell’articolo 7-ter, comma1, lett. B) del D.P.R. n. 633/1972, “*le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato*”.

Rimane, pertanto, invariata la regola secondo cui il criterio di territorialità delle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo nazionale a favore di un committente privo di soggettività passiva, è fissato nel **paese di stabilimento del prestatore del servizio**.

Deroghe (relative) al criterio generale

Oltre alle deroghe individuate negli articoli 7-quater e 7-quinquies, già illustrate, si rendono applicabili anche le deroghe di cui all’articolo 7-sexies:

- le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell’intermediazione si considerano effettuate in Italia;
- le prestazioni di trasporto dei beni, diverse dal trasporto intracomunitario, si considerano rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano rilevanti in Italia quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti sono rilevanti in Italia quando sono eseguite nel territorio dello Stato;
- le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto, sono rilevanti in Italia quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all’interno dell’Unione Europea; se tali prestazioni sono rese da operatori extracomunitari, le prestazioni sono rilevanti in Italia se ivi utilizzate;



- le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (cosiddetto *e-commerce*) da soggetti extracomunitari sono rilevanti in Italia quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente in Italia;
- le prestazioni di telecomunicazione e di tele radiodiffusione, rese da soggetti nazionali, sono rilevanti in Italia quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente in un Paese comunitario e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione Europea; quando tali prestazioni sono rese da soggetti extracomunitari, esse rilevano in Italia quando sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Da ultimo, ai sensi del successivo articolo 7-septies, non si considerano rilevanti in Italia le seguenti prestazioni, rese ad un committente non soggetto passivo IVA, domiciliato al di fuori dell'Unione Europea:

- concessioni, licenze, diritti d'autore...;
- prestazioni pubblicitarie;
- consulenza ed assistenza tecnica o legale, elaborazione e fornitura di dati;
- servizi bancari, finanziari ed assicurativi;
- messa a disposizione di personale;
- prestazioni di locazione, leasing e noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;
- servizi relativi al gas ed all'energia elettrica;
- telecomunicazione e tele radiodiffusione (escluse le prestazioni utilizzate nel territorio dello Stato);
- servizi prestati in via elettronica;
- inerenti l'obbligo di non esercitare le attività o i diritti di cui ai punti precedenti.

4.4 Alcuni profili di problematicità ed incertezza

La novella legislativa di recepimento delle Direttiva 2008/8/CE, ha indubbiamente il pregio di aver semplificato il regime impositivo di numerose tipologie di servizi tipicamente rese da operatori stabiliti nel territorio dell'Unione Europea, individuando criteri tipologici e territoriali chiari e di immediata applicazione.



Permangono, tuttavia, taluni profili di problematicità che meritano particolare attenzione e che, in questa sede, si intendono sinteticamente richiamare.

Occorre innanzitutto sottolineare che, seppur le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi residenti nella UE debbano qualificarsi operazioni non soggette ad imposta, con “applicazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto a carico del committente ai sensi dell’articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/72”, permane l’obbligo di fatturazione, con necessità di emissione di un documento recante tutti i dati e le informazioni previste dall’articolo 21 del D.P.R. n. 633/72 (senza, ovviamente, indicazione dell’imposta sul valore aggiunto).

L’individuazione del momento di effettuazione delle operazioni per le prestazioni periodiche ultra-annuali nel termine di ciascun anno solare (salvo pagamento anticipato, anche parziale, del corrispettivo) crea la necessità di un attento monitoraggio su tutte le prestazioni periodiche rese od effettuate dai soggetti passivi, con evidente aggravio delle procedure di monitoraggio e controllo interno.

E’ fondamentale, ai fini della qualificazione delle operazioni poste in essere, il possesso del numero identificativo IVA attribuito al committente, da indicarsi in fattura, il quale lo identifica quale soggetto passivo. Nel caso in cui non fosse possibile ottenere tale numero identificativo, le operazioni dovrebbero essere trattate secondo le regole “*business to consumer*” con conseguente necessità per prestatore nazionale, di emettere fattura con applicazione dell’IVA.

Il Decreto Legislativo approvato in data 22 dicembre 2010 ha confermato l’obbligo di auto fatturazione da parte dell’operatore nazionale, non recependo le istanze volte a consentire l’integrazione delle fatture emesse dal soggetto passivo residente nell’Unione Europea. In tal senso è necessario sottolineare che, in occasione dell’incontro con gli operatori specializzati denominato “Telefisco”, l’Amministrazione finanziaria ha affermato che “... *il committente (nonostante la norma contenuta nella bozza del decreto legislativo faccia riferimento all’autofattura) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l’Iva relativa, fermo restando l’obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell’operazione.*” Pur essendo apprezzabile il chiarimento fornito dall’Amministrazione finanziaria in sede interpretativa, sarebbe auspicabile un intervento legislativo volto a dissipare ogni dubbio al riguardo. La



possibilità di procedere ad integrazione consente una significativa semplificazione degli adempimenti in capo al contribuente non creando, al contempo, alcun pregiudizio per l'Amministrazione finanziaria.

La qualificazione delle prestazioni di servizi rese a soggetti residenti nell'Unione Europea quali "operazioni non soggette" anziché "operazioni non imponibili", comporta l'impossibilità di includerle tra quelle costituenti plafond per l'acquisto di beni e servizi senza pagamento dell'IVA ai sensi di quanto previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c) del DPR 633/72. Ne consegue un'evidente e rilevante penalizzazione per gli operatori economici che pongono in essere prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi UE in via esclusiva o prevalente; la possibilità di richiedere il rimborso in sede di dichiarazione annuale o trimestralmente, peraltro, non consente di eliminare del tutto l'effetto distorsivo di tale previsione.

In tal senso è auspicabile un intervento legislativo che preveda specifiche misure volte ad annullare il pregiudizio subito dagli operatori economici che pongono in essere prevalentemente prestazioni di servizi a favore di soggetti passivi residenti nell'Unione Europea (una possibilità potrebbe essere quella di ricomprendere, a seguito di specifica previsione legislativa, le operazioni "non soggette" di cui si tratta tra quelle costituenti il plafond).

Da ultimo, è necessario sottolineare la necessità che si addivenga ad un'immediata definizione delle esatte modalità di presentazione degli elenchi delle operazioni intracomunitarie, auspicando una semplificazione nelle modalità di compilazione (soprattutto con riferimento ai dati ed alle informazioni che dovranno esservi incluse) e presentazione degli stessi.

4.5 Trattamento ai fini IVA dei servizi tra società territorialmente dislocate su territorio comunitario: Esemplicazioni e casi tipici

Il decreto legislativo in corso di approvazione ha integralmente "ridisegnato" la disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi.



Innanzitutto è necessario evidenziare che le prestazioni di servizi sono ora disciplinate da un unico corpo di norme racchiuse in quelle sopra elencate, e vengono contestualmente abrogate le norme previste dal DL 331/1993.

Ne deriva che:

- Non vi saranno più casi di duplice disciplina a seconda della natura intracomunitaria o meno;
- Non si configureranno più prestazioni di servizi intracomunitari non soggetti ad IVA, che fino al 31/12/09 davano diritto a plafond IVA.

Pertanto, la semplificazione operata, porta, a partire dal 2010, ad una regola “sdoppiata”:

- *Prestazioni Business to Business (B2B)*: servizi territorialmente rilevanti nel paese del committente;
- *Prestazioni Business to Consumer (B2C)*: i servizi rilevano territorialmente dove è stabilito il fornitore della prestazione.



<i>RIFERIMENTO NORMATIVO</i>	<i>DESCRIZIONE DEL SERVIZIO</i>	<i>PRESTATORE DEL SERVIZIO</i>	<i>COMMITTENT E DEL SERVIZIO</i>	<i>CRITERIO</i>	<i>PRESUPPOSTO TERRITORIALE</i>
<i>ART. 7 – ter D.P.R. 633/72</i>	<i>TUTTI I SERVIZI NON INDIVIDUATI NEGLI ARTICOLI SUCCESSIVI</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SEMPRE</i>	<i>SI</i>
		<i>SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>MAI</i>	<i>NO</i>
		<i>SOGGETTO PASSIVO NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO</i>	<i>SEMPRE</i>	<i>SI</i>

Il nuovo sistema è rivolto ad una semplificazione che passa attraverso l'ampliamento delle ipotesi di autofatturazione c.d. "reverse charge", prima di tutto sui servizi ricevuti da soggetti non residenti

Le deroghe non risultano sempre d'immediata e semplice comprensione, soprattutto se si considera che, secondo l'orientamento dell'amministrazione finanziaria e la dottrina prevalente, esse assumono una valenza più ampia basata su una loro lettura cosiddetta ad "contrariis".

Questa interpretazione comporta che l'operazione individuata dalla deroga determina esplicitamente il presupposto della territorialità ed implicitamente la mancanza dello stesso.

Per tanto, qualora un servizio non rientri nel campo di applicazione delle deroghe sarà necessario applicare la regola generale sopraesposta; in pratica, al fine di correttamente individuare la regola da applicare ad una determinata fattispecie, se ne propone una lettura dal basso verso l'alto, ovvero partendo dall'art. 7-septies e risalendo fino alla regola generale dettata dall'art. 7-ter.



Di seguito analizziamo sinteticamente le deroghe ai principi generali di territorialità sopra descritti:

Prestazione su beni Immobili - Art 7-quater

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - quater D.P.R. 633/72	SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI, COMPRESI LE PERIZIE, LE PRESTAZIONI DI AGENZIA E LE PRESTAZIONI INERENTI ALLA PREPARAZIONE E AL CORDINAMENTO DELL'ESECUZIONE DEI LAVORI IMMOBILIARI, LA FORNITURA DI ALLOGGIO NEL SETTORE ALBERGHIERO O IN SETTORI CON FUNZIONI ANALOGHE, IVI INCLUSA QUELLA DI ALLOGGI IN CAMPI DI VACANZA O IN TERRENI ATTREZZATI PER IL CAMPEGGIO	SOGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	IMMOBILE UBICATO NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI.
				IMMOBILE UBICATO FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempi:

1) Attività di studio concernenti il bacino dell'Isonzo compreso in territorio sloveno. Tenuto conto che l'attività consiste in prestazioni di servizi relativi ad un bene immobile (bacino dell'Isonzo) situato in territorio estero, i relativi corrispettivi non assumono rilevanza ai fini dell'iva (ris. min. 26 marzo 1993 prot. 450281).

2) Parcella pagata ad un notaio sammarinese per un rogito di un immobile situato in Italia e acquistato da una azienda italiana. L'operazione è soggetta all'iva del 20% e deve essere regolarizzata dal cliente italiano tramite integrazione e doppia registrazione della parcella del notaio.

3) Parcella pagata ad un notaio sammarinese per un rogito di un immobile situato in Italia e acquistato da un privato residente in Italia. L'operazione rientra nel campo di applicazione dell'imposta che deve essere assolta dal professionista sammarinese mediante un proprio



rappresentante nello stato italiano nominato ai sensi dell' art. 17, terzo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Trasporto Passeggeri – Art. 7-quater

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE²⁸
ART. 7-quater D.P.R. 633/72	SERVIZI DI TRASPORTO PASSEGGERI	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	DISTANZA PERCORSO NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				DISTANZA PERCORSO FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempio:

1) Volo di linea da Milano a New York la prestazione realizzata dal vettore è parzialmente in campo IVA e la territorialità può essere determinata attraverso le percentuali forfettarie indicate dall'amministrazione finanziaria.

Prestazioni di ristorazione e Catering – Art. 7-quater

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - quater D.P.R. 633/72	SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING CON ESCLUSIONE DI QUELLI EFFETTUATI NEL CORSO DI UN TRASPORTO PASSEGGERI PER NAVE, AEREO O TRENO ALL'INTERNO DELLA COMUNITÀ	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	PRESTAZIONE REALIZZATA NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				PRESTAZIONE REALIZZATA FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

²⁸ Si precisa che nonostante esista il presupposto territoriale l'operazione, qualora realizzata in dipendenza di unico contratto, è non imponibile IVA ai sensi dell'art. 9, co.1, del D.P.R. 633/1972



Esempi:

1) Servizio di ristorazione eseguito su di un traghetto mentre naviga in acque internazionali e effettua la linea da Ancona a Pola in Croazia. L'operazione è in campo IVA (A questo riguardo si ricorda che aeromobili e navi mercantili sono equiparati al territorio dello Stato, ma non quando si trovano nello spazio aereo o marino che è soggetto alla sovranità di un altro Stato (ris. min. 28 febbraio 1997 n. 36/E);

2) Servizio di catering eseguito nell'Ambasciata d'Italia di Parigi da parte di una società italiana. L'operazione è fuori campo IVA.



*Prestazioni di noleggio/locazione finanziaria e simili di mezzi di trasporto a breve termine – Art. 7-
quater*

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
<i>ART. 7 quater D.P.R. 633/72</i>	<i>SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>MESSI A DISPOSIZIONE DEL DESTINATARIO NEL TERRITORIO DELLO STATO E UTILIZZATI NELLA COMUNITÀ OVVERO MESSI A DISPOSIZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ E UTILIZZATI NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SI</i>
				<i>MESSI A DISPOSIZIONE DEL DESTINATARIO NEL TERRITORIO DELLO STATO E UTILIZZATI FUORI DALLA COMUNITÀ OVVERO MESSI A DISPOSIZIONE NEL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ CON ESCLUSIONE DEL TERRITORIO DELLO STATO E UTILIZZATI NELLA COMUNITÀ. MESSI A DISPOSIZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ E UTILIZZATI FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>NO</i>



Esempi:

1) Noleggio di autovettura presso un operatore sammarinese che verrà utilizzata in territorio italiano. L'operazione è territorialmente rilevante;

2) Noleggio di imbarcazione da diporto a Rimini per una crociera in Croazia. L'operazione è fuori campo IVA.

Prestazioni culturali, ricreative, scientifiche e simili, comprese le fiere – Art. 7-quinquies

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - quinquies, D.P.R. 633/72	LE PRESTAZIONI DI SERVIZI CULTURALI SCIENTIFICI, ARTISTICI, DIDATTICI, SPORTIVI, RICREATIVI E SIMILI IVI COMPRESSE LE FIERE ED ESPOSIZIONI NONCHÉ LE PRESTAZIONI DI SERVIZI AD ESSE ACCESSORIE. LE PRESTAZIONI DI SERVIZI PER L'ORGANIZZAZIONE E L'ACCESSO ALLE MANIFESTAZIONI CULTURALI, ARTISTICHE, SPORTIVE, SCIENTIFICHE, EDUCATIVE RICREATIVE E SIMILI E ALLE RELATIVE PRESTAZIONI ACCESSORIE	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	ESECUZIONE DEL SERVIZIO NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				ESECUZIONE DEL SERVIZIO FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempi:

1) Fotografo tedesco che effettua servizi fotografici in Italia commissionati da soggetti residenti nazionali. L'attività svolta dal professionista è da comprendere tra i servizi artistici pertanto: per le prestazioni rese a soggetto passivo di imposta nazionale, l'iva è assolta mediante emissione da parte del committente di autofattura di cui all'art. 17, 2° comma del dpr n. 633 del 1972; per le prestazioni rese a privato consumatore il professionista, ai fini dell'assolvimento del tributo, deve nominare un rappresentante fiscale nello Stato ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR n. 633 del 1972. (ris. min. 17 agosto 1996 n. 187/E).



2) Società di allestimento fiere italiana che monta uno stand per una Fiera in Germania, per conto di un committente Italiano, la società italiana deve nominare rappresentante IVA in Germania e fatturare al committente Italiano con IVA tedesca.

Disposizioni speciali di talune Prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi – Art. 7-sexies

L'art. 7 – sexies individua tutta una serie di prestazioni che si considerano effettuate nello Stato se rese a committenti non soggetti passivi, indipendentemente da chi effettua la prestazione. Come si può notare la deroga è di stretta applicazione poiché interessa soltanto i committenti che non siano soggetti passivi. Pertanto per i committenti soggetti passivi d'imposta valgono sempre le regole generali sancite dall'art. 7 – ter.

Prestazioni di intermediazione

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - sexies, D.P.R. 633/72	PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	OPERAZIONE INTERMEDIATA REALIZZATA NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				OPERAZIONE INTERMEDIATA NON REALIZZATA NEL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempi:

1) Prestazioni di intermediazione da parte di un agente italiano in favore di una società italiana per vendite negli Stati Uniti di beni ivi esistenti l'operazione è territorialmente rilevante. Tuttavia



l'operazione è considerata non imponibile ai sensi della nuova formulazione dell'art. 9, comma 1, n. 7 del DPR n. 633 del 1972.

2) Prestazioni di intermediazione rese da un agente sammarinese un favore di una società tedesca per vendite promosse in Italia l'operazione è fuori campo IVA.

3) Prestazioni di intermediazione da parte di un agente sammarinese in favore di un privato italiano per la vendita della propria autovettura in Italia. L'operazione è territorialmente rilevante

4) Prestazione di intermediazione realizzata da un intermediario italiano e commissionata da un privato residente in Francia per la vendita della propria collezione di quadri conservati a Parigi. L'operazione è fuori campo IVA per mancanza del presupposto territoriale.

Prestazioni di trasporto beni diverse dal trasporto intracomunitario

L'art. 7 – sexies, comma 1 lett. b stabilisce che le prestazioni di trasporto di beni diversi da quelli intracomunitari si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, quando il committente non è un soggetto passivo.

Sulla base di questa deroga e di quanto previsto come regola generale dall'art. 7 – ter, si può affermare che le predette prestazioni di trasporto sono sempre territorialmente rilevanti quando il committente è un operatore nazionale, mai quando è un soggetto passivo non residente, mentre nel caso in cui il committente non fosse un soggetto passivo i trasporti sono rilevanti ai fini IVA soltanto per quota parte del trasporto effettuato in Italia.



RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - <i>sexies</i> , 1° c., lett. b) D.P.R. 633/72	TRASPORTO DI BENI DIVERSI DAI TRASPORTO INTRACOMUNITARI	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	DISTANZA PERCORSO NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	DISTANZA PERCORSO FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO



Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
<i>ART. 7 - sexies, D.P.R. 633/72</i>	<i>TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SEMPRE</i>	<i>SI</i>
			<i>SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>MAI</i>	<i>NO</i>
			<i>COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO</i>	<i>LUOGO DI PARTENZA NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SI</i>
				<i>LUOGO DI PARTENZA FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>NO</i>

Esempi:

- 1) Prestazioni di trasporto di beni dalla Germania all'Italia per conto di un'azienda italiana. L'operazione è territorialmente significativa.
- 2) Stessa operazione, ma il committente è una società tedesca. L'operazione è fuori campo IVA.
- 3) Prestazioni di trasporto commissionate ad un vettore sammarinese da un privato italiano per merci da trasferire dall'Italia in Olanda. L'operazione è rilevante ai fini IVA.
- 4) Prestazioni di trasporto commissionate ad un vettore Svizzero da un privato italiano per merci acquistate in Francia da trasferire in Italia. L'operazione fuori campo IVA.



Prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico movimentazioni e simili

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
<i>ART. 7 - sexies, D.P.R. 633/72</i>	<i>PRESTAZIONI DI LAVORAZIONE, NONCHÉ LE PERIZIE, RELATIVE A BENI MOBILI MATERIALI E LE OPERAZIONI RESE IN ATTIVITÀ ACCESSORIE AI TRASPORTI, QUALI QUELLE DI CARICO, SCARICO MOVIMENTAZIONI E SIMILI</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SEMPRE</i>	<i>SI</i>
			<i>SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>MAI</i>	<i>NO</i>
			<i>COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO</i>	<i>ESECUZIONE NEL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>SI</i>
			<i>ESECUZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO</i>	<i>NO</i>	

Esempi:

1) Riparazione in Germania di un'autovettura di proprietà di una società Italiana. L'operazione è territorialmente rilevante e pertanto l'impresa italiana dovrà assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

2) Stessa operazione, ma la riparazione viene eseguita in Italia da una società residente nello Stato e il committente è una società tedesca. L'operazione è fuori campo IVA.

3) Riparazione in Italia di un'autovettura di proprietà di un privato sammarinese. L'operazione è territorialmente rilevante.

4) Riparazione di un computer da parte di un'impresa italiana direttamente a domicilio del cliente, un privato sammarinese. L'operazione è fuori campo IVA.



Prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto

Sulla base di questa deroga e di quanto previsto come regola generale dell'art. 7 – ter, si può affermare che indipendentemente dal luogo di impiego le predette prestazioni sono sempre territorialmente rilevanti quando il committente è un operatore nazionale, mai quando è un soggetto passivo non residente, mentre nel caso in cui il committente non fosse un soggetto passivo le prestazioni in esame sono rilevanti ai fini IVA soltanto se i veicoli vengono utilizzati nel territorio della Comunità .

Parimenti sono considerate territorialmente rilevanti le prestazioni di locazione finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di mezzi di trasporto se realizzate da soggetti passivi residenti fuori dal territorio della comunità e i veicoli sono utilizzati nel territorio dello Stato.



RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - <i>sexies</i> , D.P.R. 633/72	PRESTAZIONI DI SERVIZI DI LOCAZIONE ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, NON A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLA UE	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	UTILIZZAZIONE DEL MEZZO DI TRASPORTO NEL TERRITORIO DELLA UE	SI
				UTILIZZAZIONE DEL MEZZO DI TRASPORTO FUORI DAL TERRITORIO DELLA UE	NO
		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE FUORI DAL TERRITORIO DELLA UE	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	UTILIZZAZIONE DEL MEZZO DI TRASPORTO NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				UTILIZZAZIONE DEL MEZZO DI TRASPORTO FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempi:

1) Locazione finanziaria di un'autovettura da parte di una società di leasing tedesca in favore di una società Italiana. Indipendentemente da dove viene impiegato il mezzo, l'operazione è territorialmente rilevante e, pertanto, l'impresa italiana dovrà assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile;

2) Locazione finanziaria di un veicolo da parte di una società di leasing italiana in favore di una società sammarinese. L'operazione è sempre fuori campo IVA;



3) Noleggio a lungo termine di un'autovettura da parte di una società italiana in favore di un privato sammarinese. L'operazione è territorialmente rilevante, attesa l'impossibilità di un impiego esclusivo del mezzo nel territorio sammarinese;

4) Locazione finanziaria da parte di una società di leasing italiana in favore di un ente statale sammarinese di un veicolo utilizzato per fare servizio di linea unicamente all'interno della Repubblica di San Marino. L'operazione è fuori campo IVA;

5) Noleggio da parte di una società sammarinese di un veicolo utilizzato in Italia in favore di un ente non commerciale Italiano. L'operazione è territorialmente rilevante;

6) Stessa operazione, ma l'impiego del veicolo avverrà in Austria. L'operazione è fuori campo IVA.

Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici

È necessario ricordare che per servizi prestati tramite mezzi elettronici s'intende soltanto il commercio elettronico diretto con il quale è possibile ricevere beni quali, a titolo esemplificativo, film, file musicali, libri in forma digitale, ecc.

Al riguardo si segnala che l'articolo 11 del regolamento n. 1777/2005 specifica, sia pure in modo non tassativo, che i servizi prestati tramite mezzi elettronici, attraverso internet o rete elettronica individuati dell'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), ultimo trattino e dall'allegato L della Direttiva 2002/38/CE sono i seguenti: a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti; b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web; c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite circa la realizzazione di una vendita per posta elettronica automaticamente via computer; e) le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet service provider, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno



accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti on line, ecc.); f) i servizi elencati nell'allegato I del regolamento 1777/2005.

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - <i>sexies</i> , D.P.R. 633/72	PRESTAZIONI DI SERVIZI RESI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NELLA UE	SEMPRE	SI
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE FUORI DELLA UE (ART. 7 - <i>septies</i> , 1° c., lett. i) D.P.R. 633/72)	MAI	NO
		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE FUORI DAL TERRITORIO DELLA UE	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	IL COMMITTENTE È DOMICILIATO NEL TERRITORIO DELLO STATO O IVI RESIDENTE SENZA DOMICILIO ALL'ESTERO	SI
				IL COMMITTENTE È DOMICILIATO O RESIDENTE ALL'ESTERO	NO

Esempi:

- 1) Accesso a pagamento ad una banca dati di una società americana da parte di una azienda italiana. L'operazione è territorialmente rilevante e pertanto l'impresa italiana dovrà assolvere l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile;
- 2) Stessa operazione, ma l'accesso alla banca dati di una società italiana è effettuata da una società tedesca L'operazione è fuori campo IVA;
- 3) Accesso a pagamento ad una banca dati di una società italiana da parte di privato residente in Francia. L'operazione è territorialmente rilevante;



4) Accesso a pagamento ad una banca dati di una società italiana da parte di privato residente in San Marino. L'operazione è sempre fuori campo IVA.

5) Accesso a pagamento ad una banca dati di una società sammarinese da parte di privato residente in Italia. L'operazione è territorialmente rilevante e verrà assolta dall'operatore extracomunitario, che deve identificarsi in uno dei Paesi dell'Unione. Nel caso scegliesse l'Italia dovrà adottare lo speciale regime dettato dall'art. 74-quinquies del DPR n. 633 del 1972;

6) Stessa operazione, ma il privato che accede alla banca dati della società sammarinese è residente in Svizzera. L'operazione è fuori campo IVA.

Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - <i>sexies</i> , D.P.R. 633/72	PRESTAZIONI DI TELECOMUNICAZIONE E TELERADIODIFFUSIONE	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	UTILIZZAZIONE NEL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	SI
			RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	UTILIZZAZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	NO
ART. 7 - <i>septies</i> , D.P.R. 633/72		SOGGETTO PASSIVO STABILITO FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO	UTILIZZAZIONE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				UTILIZZAZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO
ART. 7 - <i>septies</i> , D.P.R. 633/72		SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	UTILIZZAZIONE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SI
				UTILIZZAZIONE FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO	NO

Esempi:

1) Servizio di telefonia reso tramite schede telefoniche a società Italiana. L'operazione è sempre territorialmente rilevante;



- 2) Stessa operazione resa da società italiana, ma la società committente è svizzera. L'operazione è fuori campo IVA;
- 3) Società italiana che rende servizi telefonici a privato francese che utilizza il servizio in Francia. L'operazione è soggetta ad IVA;
- 4) Società italiana che rende servizi telefonici a privato francese che utilizza il servizio in Svizzera. L'operazione è fuori campo IVA;
- 5) Società sammarinese che rende servizi di telefonia a privato in Italia. L'operazione è territorialmente rilevante;
- 6) Identica operazione, ma il privato è francese e utilizza il servizio di telefonia in Francia. L'operazione non è territorialmente rilevante;
- 7) Società italiana che rende servizi telefonici a privato sammarinese che utilizza il servizio in Italia. L'operazione è in campo IVA;
- 8) Società italiana che rende servizi telefonici a privato svizzero che utilizza il servizio in Svizzera. L'operazione è fuori campo IVA.

Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti al di fuori della Comunità – Art. 7 septies

Anche le deroghe sancite dall'art. 7 – septies operano con la stessa logica del precedente art. 7 – sexies e pertanto non interessano in alcun modo le prestazioni rese nei confronti dei soggetti passivi che rilevano territorialmente sulla base della regola generale del luogo di stabilimento del committente del servizio, sancita dall'art. 7- ter, ma soltanto i committenti che non sono soggetti passivi. Nel caso di specie, peraltro, vi è l'ulteriore discriminazione della residenza in quanto l'art. 7 -septies tratta unicamente i committenti non soggetti passivi d'imposta residenti o domiciliati fuori dal territorio della Comunità.



In sostanza nel caso delle prestazioni successivamente elencate la territorialità sussiste sempre quando il committente è un soggetto passivo d'imposta residente o domiciliato nel territorio dello Stato, mai quando è un operatore non residente.

Nel caso in cui il committente non sia un soggetto passivo si deve operare una distinzione.

Se il committente è un residente o domiciliato fuori dalla UE l'operazione si considera sempre fuori campo IVA per mancanza del presupposto territoriale, mentre per gli altri committenti non soggetti passivi (cioè quelli residenti o domiciliati nella Comunità) le elencate prestazioni sono rilevanti se realizzate da soggetti passivi residenti dello Stato.

Atteso ciò, le prestazioni elencate nell'art. 7 – septies sono le seguenti:

- Prestazioni di cessione, concessioni, licenze e simili relative a diritti di autore, ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne;
- Prestazioni pubblicitarie;
- Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché quelle di erborazione e fornitura di dati e simili;
- Operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- Prestazioni di messa a disposizione del personale;
- Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- Concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- Servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione;
- Servizi prestati per via elettronica;
- Prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.



RIFERIMENTO NORMATIVO	DESCRIZIONE DEL SERVIZIO	PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	CRITERIO	PRESUPPOSTO TERRITORIALE
ART. 7 - septies, D .P.R. 633/72	LE PRESTAZIONI DI CESSIONE, CONCESSIONI, LICENZE E SIMILI RELATIVE A DIRITTI DI AUTORE, AD INVENZIONI INDUSTRIALI, MODELLI, DISEGNI, PROCESSI, FORMULE E SIMILI E QUELLE RELATIVE A MARCHI E INSEGNE; LE PRESTAZIONI PUBBLICITARIE; LE PRESTAZIONI DI CONSULENZA E ASSISTENZA TECNICA O LEGALE, NONCHÉ QUELLE DI ELABORAZIONE E FORNITURA DI DATI E SIMILI; LE OPERAZIONI BANCARIE, FINANZIARIE ED ASSICURATIVE, COMPRESSE LE OPERAZIONI DI RIASSICURAZIONE ED ESCLUSE LE LOCAZIONI DI CASSEFORTI; LE PRESTAZIONI DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE; LE PRESTAZIONI DERIVANTI DA CONTRATTI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA NOLEGGIO E SIMILI DI BENI MOBILI MATERIALI DIVERSI DAI MEZZI DI TRASPORTO; LA CONCESSIONE DELL'ACCESSO AI SISTEMI DI GAS NATURALE O DI ENERGIA ELETTRICA, IL SERVIZIO DI TRASPORTO O DI TRASMISSIONE MEDIANTE GLI STESSI E LA FORNITURA DI ALTRI SERVIZI DIRETTAMENTE COLLEGATI; LE PRESTAZIONI DI SERVIZI INERENTI ALL'OBBLIGO DI NON ESERCITARE INTERAMENTE O PARZIALMENTE UN'ATTIVITÀ O UN DIRITTO DI CUI ALLE LETTERE PRECEDENTI	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE O NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	SEMPRE	SI
			SOGGETTO PASSIVO NON RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLO STATO	MAI	NO
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE NEL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	SEMPRE	SI
			COMMITTENTE NON SOGGETTO PASSIVO RESIDENTE FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ	MAI	NO

Esempi:

1) Consulenza legale per acquisto di un'azienda in Australia commissionato ad un avvocato australiano da una società italiana. L'operazione è soggetta ad IVA e l'imposta dovrà essere assolta ai sensi dell'art. 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972 dal committente italiano mediante il meccanismo dell'inversione contabile;



- 2) Prestazione pubblicitaria resa in Italia da una società italiana in favore di una azienda tedesca.
L'operazione è fuori campo IVA;
- 3) Prestazione pubblicitaria resa in Italia da una società italiana in favore dell'ente del turismo francese. L'operazione è fuori campo IVA.



5. ADEMPIMENTI STRUMENTALI: MODALITÀ DI FATTURAZIONE, MODELLO INTRASTAT E NOVITÀ IN TEMA DI RIMBORSI.

Modalità di fatturazione

Ai sensi di quanto disposto dalla novella legislativa, il soggetto passivo italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante nello Stato, è reso da un soggetto non residente. Quindi, in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA in Italia ed effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul committente soggetto passivo.

Tali regole, tuttavia, non si applicano alle operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Al riguardo, si rammenta inoltre che, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dall'articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, il soggetto non residente che possiede una stabile organizzazione in Italia non può procedere alla identificazione diretta e non può nominare un rappresentante fiscale.

Pertanto, sulla base dei principi innanzi sinteticamente richiamati, il soggetto passivo stabilito in Italia che renda ad un soggetto passivo non residente una prestazione di servizi non rilevante territorialmente in Italia, deve procedere alla fatturazione delle operazioni senza applicazione dell'IVA .

Fatturazione attiva

A fronte delle operazioni di cui sopra (rese nei confronti dei soggetti indicati), per cui si rende applicabile la novella legislativa analizzata nel presente documento, dovrà essere emessa



fattura recante la sintetica descrizione “FUORI CAMPO DI APPLICAZIONE DELL’ IVA AI SENSI DELL’ ART.7-TER DEL D.P.R. 633/72”.

Fatturazione passiva

Qualora ne ricorrano i presupposti, illustrati nel presente scritto, dovrà essere emessa autofattura ai sensi di quanto disposto dall’articolo. 17, comma 2 del D.P.R. 633/72 (mediante applicazione, quindi, del cosiddetto reverse charge).

In principio, pertanto, non sarebbe più consentita la semplice integrazione del documento ricevuto a fronte delle prestazioni di servizi con i dati rilevanti ai fini dell’applicazione dell’imposta. A tal proposito occorre tuttavia ricordare che il testo del Decreto Legislativo approvato, in via definitiva ignora le modifiche proposte riguardanti la possibilità, con riferimento ai servizi "generici", di integrare la fattura ricevuta dal prestatore stabilito in altro Paese UE, in luogo dell'emissione dell'autofattura (sul punto, però, l'Agenzia delle Entrate, in una risposta fornita in occasione della videoconferenza del 22.1.2010, ha ammesso tale facoltà, pur in assenza di un’esplicita previsione normativa. Ciò non esclude, tuttavia, l’auspicio di un esplicito intervento legislativo sul punto).

L'Agenzia delle Entrate, infine, ha chiarito che l'integrazione della fattura, al pari dell'emissione dell'autofattura, prescinde dalla natura imponibile del servizio acquistato, costituendo adempimento necessario anche qualora la prestazione risulti esente o non imponibile IVA.

Effetti sul plafond ai fini IVA

I servizi di cui si è fornita illustrazione nel presente scritto, ove resi a soggetti passivi stabiliti in altri Paesi UE, in quanto qualificati come fuori campo di applicazione dell’IVA, non generano plafond per l’acquisto di beni/servizi senza applicazione dell’imposta, né rilevano ai fini dello status di esportatore abituale.

Si ricorda che il Decreto Legislativo di recepimento della Direttiva non contiene le novità proposte nell'ultima versione del relativo schema, tra cui il diritto al rimborso infrannuale per i soggetti



passivi che effettuano prevalentemente operazioni che, sino al 31.12.2009, beneficiavano del regime di non imponibilità di cui all'art. 40 commi 4-bis, 5 e 6 del DL 331/93.

Tali questioni dovrebbero, tuttavia, trovare una soluzione in un successivo provvedimento normativo, correttivo del Decreto Legislativo di recepimento della disciplina comunitaria

Il modello Intrastat

Il Ministero dell'Economia ha pubblicato, in data 22 febbraio 2010 il Decreto recante le modalità di compilazione e presentazione del modello Intrastat, in recepimento delle previsioni recate dalla Direttiva Comunitaria 2006/112/CE.

Occorre preliminarmente ricordare che, mediante il modello Intrastat, vengono comunicati all'Agenzia delle Dogane tutti gli acquisti e le cessioni di beni mobili effettuati da parte di ogni soggetto titolare di partita Iva nei confronti di fornitori e di clienti residenti in uno Stato membro della Comunità Europea.

Dal 2010, i contribuenti utilizzeranno i nuovi modelli Intrastat, i quali, in forza di quanto disposto dall'innanzi citato Decreto, conterranno le seguenti novità:

- 1) obbligo di presentazione telematica;
- 2) estensione dell'obbligo della presentazione anche alle prestazioni di servizi;
- 3) nuove soglie per determinare la periodicità di presentazione mensile/trimestrale;

E' necessario sottolineare che la pubblicazione del Decreto, avvenuta con notevole ritardo ed in prossimità della prima scadenza prevista per ottemperare ai nuovi obblighi di trasmissione degli elenchi, ha creato notevoli difficoltà presso i soggetti obbligati ed il concreto rischio di errori ed omissioni in principio sanzionabili. A questo riguardo l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 5/E ha riconosciuto la sussistenza delle "obiettive condizioni di incertezza" sancite dall'articolo 3 dello Statuto del Contribuente, prevedendo dunque che non siano applicate sanzioni "... in caso di violazioni concernenti la compilazione degli elenchi Intra, relativi ai mesi da gennaio a maggio



2010 per gli obblighi mensili, nonché al primo trimestre 2010 per gli obblighi trimestrali”. Per giovare della disapplicazione delle sanzioni, tuttavia, le eventuali violazioni dovranno essere sanate entro il 20 luglio attraverso la presentazione di elenchi “integrativi-correctivi”.

1) **Obbligo di presentazione telematica**

A decorrere dal 2010 la presentazione degli elenchi Intrastat dovrà avvenire solo in forma telematica. Tale modalità di presentazione riguarderà gli elenchi relativi ai mesi a partire da gennaio 2010 e la trasmissione dovrà avvenire entro il giorno 25 del mese successivo rispetto a quello di riferimento (dunque entro il 25 marzo 2010 dovranno essere trasmessi gli elenchi relativi al mese di febbraio 2010).

In ogni caso, sarà possibile presentare i modelli su supporto magnetico (floppy disk) sino al 30 aprile 2010. Occorre tuttavia segnalare che, qualora fosse adottata tale modalità, il termine di presentazione risulterà il giorno 20 del mese successivo a quello di riferimento.

2) **Estensione dell’obbligo di presentazione del modello**

La presentazione degli elenchi riepilogativi, in virtù delle novità di cui si è dato conto, si estende alle prestazioni di servizi per le quali l’assolvimento dell’imposta spetta al committente, mediante applicazione del meccanismo del *reverse charge*. Pertanto gli elenchi riepilogativi dovranno essere presentati anche dai soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi interne o comunitarie, per le quali l’IVA è dovuta dal committente stabilito in altro Paese della Comunità Europea

Negli elenchi riepilogativi dovrà essere indicato:

- il numero di identificazione IVA del cedente o del prestatore, rispettivamente per:
 - a) le cessioni intracomunitarie di beni, non imponibili;
 - b) le prestazioni di servizi imponibili nel paese del committente, soggetto passivo in base alle nuove regole.
- il numero di identificazione IVA del cessionario o del committente, per le cessioni



intracomunitarie e le prestazioni di servizi di cui sopra.

- il valore delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi (in Euro ed in valuta) effettuate dal soggetto passivo, per ciascun acquirente o committente;
- i dati di riferimento della fattura (numero e data);
- il codice identificativo del servizio;
- i codici identificativi delle modalità di effettuazione delle operazioni, di incasso e di pagamento. Si segnala che l'identificazione di tale codice (basato sulla classificazione CPA 2008) potrebbe risultare particolarmente problematica per la numerosità delle tipologie di servizi ivi previste.

3) Nuove soglie per determinare la periodicità di presentazione

La periodicità di presentazione degli elenchi è trimestrale per i soggetti che, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, non hanno superato il limite di 50.000 Euro. I soggetti passivi che, invece, non rientrano nella categoria innanzi definita devono presentare gli elenchi con periodicità mensile ed, entro le scadenze innanzi definite (entro il giorno 25 del mese successivo telematicamente ed entro il giorno 20 del mese successivo su supporto magnetico, sino al 30 aprile 2010), sono tenuti alla presentazione dei modelli Intrastat relativi sia agli acquisti di beni che di servizi.

Resta comunque salva la possibilità anche per i soggetti passivi che potrebbero presentare gli elenchi trimestralmente, di provvedervi mensilmente.

Coloro che, infine, presentano gli elenchi trimestralmente e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia innanzi definita, sono tenuti alla presentazione con periodicità mensile a decorrere dal mese successivo a quello in cui la soglia è superata, trasmettendo altresì gli elenchi riepilogativi per i periodi mensili già trascorsi.



Novità in tema di rimborsi IVA

I soggetti passivi stabiliti in Italia, se hanno effettuato acquisti o importazioni di beni/servizi con IVA assolta in altro Paese della Comunità Europea, possono chiedere il rimborso dell'imposta presentando un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate (tramite un portale *ad hoc*) che con apposito provvedimento individuerà il competente ufficio e le relative modalità e termini procedurali.

In breve, la procedura si articola nelle seguenti fasi:

- Lo stato membro obbligato al rimborso notifica al richiedente la data in cui la richiesta è pervenuta e la propria decisione, di approvazione o diniego del rimborso, entro 4 mesi dalla ricezione.
- L'Agenzia delle Entrate provvede ad inoltrare la richiesta di rimborso al Paese appartenente alla Comunità Europea di competenza dopo averne verificato la spettanza ed, in caso di rifiuto di inoltro, notifica il diniego al richiedente (che potrà proporre eventuale ricorso).

Condizione generale per il rimborso è l'assenza di una stabile organizzazione (nel paese comunitario del rimborso) poiché in tale caso il recupero dell'imposta deve avvenire esercitando il diritto di detrazione da parte della stabile organizzazione.

Motivo di rifiuto del rimborso è l'effettuazione di operazioni attive rilevanti territorialmente nel Paese membro obbligato al rimborso con applicazione di cause di esclusione dall'applicazione dell'imposta.

Motivo di diniego dell'inoltro dell'istanza di rimborso è l'assenza di attività di impresa o di arte/professione esercitata dal richiedente; deve, in pratica, sussistere un'attività economica che garantisca il ribaltamento a valle dell'imposta assolta a monte (in caso di pro-rata il rimborso spetterà nella misura corrispondente alla percentuale di detrazione applicata nello stato membro del richiedente).

Sono inoltre stabiliti importi minimi del rimborso (400 euro per periodi infrannuali e 50 euro per periodi annuali) ed il Paese membro obbligato al rimborso può chiedere al richiedente o alle autorità



fiscali del Paese comunitario di stabilimento del richiedente, informazioni aggiuntive (originali o copie delle fatture, ecc.).

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nel corso di “Telefisco 2010”, che l'imposta assolta all'estero dai soggetti passivi stabiliti in Italia può essere rimborsata dallo Stato estero in proporzione all'ammontare delle operazioni effettuate in Italia che danno il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. Conseguentemente, se il soggetto italiano effettua anche operazioni esenti, l'imposta rimborsabile è ridotta in ragione del pro rata di detraibilità e il rimborso non compete nel caso di effettuazione di sole operazioni esenti. Il suddetto principio è codificato nel nuovo art. 38-bis1 commi 1 e 2 del DPR 633/72, introdotto dal Decreto Legislativo di recepimento della disciplina IVA comunitaria, del cui contenuto si è fornita illustrazione nel presente scritto.



PARTE TERZA:

*Giovani professionisti guardano
all'Europa ed oltre*

***RISVOLTI PRATICI NEI SERVIZI SU
IMPORT/EXPORT E NEI SERVIZI DI
INTERMIEDAZIONE***



Commissione di Studio Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa:

Consigliere coordinatore

Dott. Antonio Moretti Dottore Commercialista

Componenti:

Dott.ssa Laura Agudio Dottore Commercialista

Dott. Massimo Antonini Dottore Commercialista

Dott. Federico Benvenuti Dottore Commercialista

Dott. Paolo Barnelli Dottore Commercialista

Dott.ssa Miriam Burchi Dottore Commercialista

Dott.ssa Irene Bertelli Dottore Commercialista

Dott.ssa Francesca Cavaliere Dottore Commercialista

Dott.ssa Carlotta Curini Dottore Commercialista

Dott.ssa Samanta Caponi Dottore Commercialista

Dott.ssa Luigina Di Chiara Dottore Commercialista

Dott.ssa Paola Dell'Antico Dottore Commercialista

Dott. Alessandro Del Seppia Dottore Commercialista

Dott. Lugi Giglioli Dottore Commercialista

Dott. Simone Grossi Dottore Commercialista

Dott. Carlo Guelfi Dottore Commercialista

Dott.ssa Caterina Mattiacci Dottore Commercialista

Dott.ssa Cecilia Nacci Dottore Commercialista

Dott. Andrea Nieri Dottore Commercialista

Dott. Federico Nocchi Dottore Commercialista

Dott.ssa Daniela Orlandini Dottore Commercialista

Dott. Giovanni Regoli Dottore Commercialista

Dott. Francesco Rossi Dottore Commercialista

Dott.ssa Eleonora Settesoldi Dottore Commercialista



Sommario

1 - Evoluzione normativa della disciplina IVA in materia di prestazioni di intermediazione	112
1.1 - La Direttiva Comunitaria 2006/112/CE recepita dall'art. 1, comma 325 della L. n. 269/2006 (Finanziaria 2007).....	112
1.2 - La Legge n. 88 del 7 luglio 2009, ed in vigore dal 15 luglio 2009, Legge Comunitaria 2008.....	117
1.3 - La Direttiva Comunitaria 2008/8/CE recepita dal D.Lgs. 18/2010 che ha portato modifiche alla Direttiva 2006/112/CE ed è entrata in vigore dal 01/01/2010.....	120
2 - Esempi pratici	124
2.1 - 1^ CASO: Rappresentante UE/Extra UE, Committente Italiano merce da Italia a Italia (o da Italia a UE/ Extra UE)	124
2.2 - 2^ CASO: Rappresentante Italiano, Committente UE/Extra UE	136
2.3 - 3^ CASO: Rappresentante Italiano, Committente Italiano, merce da Extra UE a Extra UE	140
2.4 - 4^ CASO: Rappresentante Italiano, Committente Extra UE privato, merce da Extra UE a UE	141
2.5 - 5^ CASO: Enti non commerciali	142
3- Evoluzione normativa della disciplina IVA in materia di trasporti	143
3.1 - I trasporti di beni	143
3.2 - I trasporti di persone.....	146
3.3 - Tabella riepilogativa.....	146
4 - Esempi pratici	150
4.1 - Esempio 1 - Beni in conto lavorazione.....	150
4.2 - Esempio 2 - Vendita di beni	154
4.3 - Altri casi pratici	156



1. EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA DISCIPLINA IVA IN MATERIA DI PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE

Nel corso degli ultimi anni la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle prestazioni di intermediazione ha subito notevoli cambiamenti, in larga parte dettati dalla necessità di un maggiore coordinamento a livello europeo e di semplificazione.

La difficoltà principale per il legislatore, è da ricondurre alla individuazione di criteri univoci che consentano di accertare o meno la presenza del requisito della territorialità, tenuto conto anche del fatto che la prestazione di intermediazione inevitabilmente è connessa ad un'altra operazione, cessione di beni o prestazione di servizi, spesso dotata di proprie norme specifiche.

Per poter capire al meglio l'attuale disciplina, abbiamo ritenuto opportuno seguire l'evoluzione che questa ha subito con il susseguirsi dei diversi interventi legislativi, approfondendo gli aspetti più salienti, ed accompagnando le varie riflessioni con alcuni utili esempi.

La nostra trattazione non ha certamente la pretesa di essere esaustiva sull'argomento, si tratta più semplicemente del tentativo di fare un po' di chiarezza su di un argomento così complesso.

1.1 La direttiva Comunitaria 2006/112/CE recepita dall'articolo 1, comma 325 della L. n. 269/2006 (Finanziaria 2007)

La prima modifica sostanziale della disciplina della territorialità per le prestazioni di intermediazione è da ricercare nell'articolo 1, comma 325 della L. n. 269/2006, mediante il quale il legislatore italiano ha recepito quanto disposto a livello comunitario con la Direttiva n. 2006/112/CE.

Nello specifico è stata introdotta la lettera f-quinquies al quarto comma dell'articolo 7 del DPR 633/1972, che così recita: "le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da



quelle di cui alla lettera d) del presente comma e da quelle di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro dell'Unione europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta.”

Alla luce di tale disposizione possiamo trarre sostanzialmente tre regole fondamentali, che si distinguono a seconda della figura del soggetto committente. Avremo quindi che:

- nel caso di committente operatore economico extra CE o committente privato → si applica per l'appunto la regola di cui all'art. 7, c. 4, lett. f-quinquies, per cui l'operazione è rilevante ai fini iva in Italia se l'operazione intermediata che ne sta alla base (vendita del bene o servizio) si svolge in Italia;
- nel caso di operatore economico comunitario → si applicherà la regola per cui la prestazione si considera effettuata nel Paese ove è stabilito il committente;
- nel caso infine di committente soggetto passivo residente in Italia → l'operazione è da considerarsi rilevante in Italia e soggetta ad iva.

Tale disciplina va però necessariamente letta ed integrata con le ulteriori seguenti disposizioni e precisazioni:

- Concetto di intermediazione. L'art. 44 della Direttiva comunitaria definisce tali le “operazioni effettuate da un intermediario che agisce in nome e per conto terzi”. In Italia è stato chiarito con una circolare da Assonime, che si richiama tra l'altro anche alla Risoluzione Ministeriale 77/E del 16/07/1998, che ci si riferisce più genericamente a tutte le prestazioni riconducibili al concetto di intermediazione.



- Ipotesi di spostamento fisico dei beni fra due stati diversi. Sorge il problema di individuare quale debba essere considerato il luogo della cessione. Avremo dunque che quest'ultimo coincide:

- con il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto (Art. 32, c. 1, Dir. 2006/112/CE);
- con lo stato membro della comunità d'importazione dei beni, qualora il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni si trovi in un paese terzo.

- Previsione di cui all'articolo 9, n.7 del DPR 633/1972. Tale norma prevede infatti il regime di non imponibilità per le prestazioni di intermediazione relative a beni in importazione, esportazione o in transito. Dunque avremo che, anche qualora si rientri in una delle ipotesi sopra esposte di rilevanza ai fini iva dell'operazione, la fattura o (l'autofattura ai sensi dell'art. 17), se riferita a beni in importazione, esportazione o transito, dovrà recare la dicitura "Non imponibile Art. 9 DPR 633/1972").

- Le regole specifiche. Come espressamente previsto dalla lettera f-quinquies dell'articolo 7, ci sono alcune eccezioni per le quali vigono regole diverse e ben distinte. Vediamo brevemente nel dettaglio di che cosa si tratta.

- **lettera d, quarto comma, articolo 7 DPR 633/1972: le intermediazioni relative agli "intangible services"²⁹.**

In questo caso appunto non si applicherà la disposizione generale ma piuttosto quanto previsto dalla lettera d). Avremo dunque che tali operazioni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora siano rese a soggetti domiciliati nel territorio dello stesso, a

²⁹ "d) le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al numero 2) del secondo comma dell'articolo 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea;"



soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero, o a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero. Qualora invece dette prestazioni vengano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea, verrà a mancare il requisito della territorialità.

- **lettera a, quarto comma, articolo 7 DPR 633/1972:** intermediazioni relative a beni immobili. In questo caso la rilevanza territoriale è da considerare “attratta” nel luogo in cui si trova l’immobile.

- **Articolo 40, commi 5 e 6 del D.L. n. 331/1993: intermediazioni relative ai servizi di trasporto intracomunitario di beni ed alle prestazioni ad essi accessorie.** In questo caso tali prestazioni:

- Qualora il committente sia soggetto passivo d’imposta e residente in Italia → rilevano ai fini iva;

- Qualora invece il committente sia soggetto passivo d’imposta in altro stato membro → sono escluse dal campo di applicazione dell’iva;

- Nel caso infine di committente privato → rilevano a partire da dove inizia il trasporto comunitario.

Fin dalle prime fasi di attuazione, la nuova disciplina ha però manifestato alcune lacune sostanziali, che hanno reso inevitabile l’intervento interpretativo, dell’Agenzia delle Entrate prima, e dello stesso legislatore poi.

Infatti i problemi principali che sono stati evidenziati, sono da ricondurre:

- al coordinamento della norma con quanto previsto dall’articolo 40, comma 8 del D.L. n. 331/1993³⁰;

³⁰ “8. Le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle indicate nei commi 5 e 6 e da quelle relative alle prestazioni di cui all’articolo 7, quarto comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d’imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorchè l’operazione cui l’intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro.”



- alla necessità di assoggettare a tassazione le intermediazioni poste in essere da agenti italiani, anche quando l'operazione principale sottostante sia stata effettuata fuori dai confini nazionali e comunitari. Si consideri il caso di un soggetto passivo d'imposta nazionale che richiede ad un agente italiano un'intermediazione relativa alla cessione di un bene che si trova negli Stati Uniti e che è ivi compravenduto. Sulla base della nuova disciplina, nonostante l'operazione principale sia stata effettuata all'estero ed abbia per oggetto un bene "estero", l'intermediazione è da ritenere territorialmente rilevante in Italia ed ivi assoggettata ad imposta.

Con riferimento al problema di coordinamento con il comma 8 dell'articolo 40 del D.L. n. 331/1993, l'interpretazione letterale delle due disposizioni porta a dover concludere che si possono verificare ipotesi in cui entrambe le norme sono applicabili; e che pertanto ci potremo imbattere in due operazioni uguali sotto ogni aspetto, ma che vengono trattate ai fini iva in maniera diversa, e comunque corretta, da parte di due distinti contribuenti.

Per esemplificare, si consideri il caso di un soggetto passivo d'imposta francese che richiede un'intermediazione ad un agente italiano, con riferimento ad una vendita di beni mobili effettuata in Francia.

L'agente italiano in questo caso potrebbe, senza commettere errori, indifferentemente applicare:

- l'articolo 40, c. 8 D.L. 331/1993 e considerare pertanto l'operazione non imponibile;
- la lettera f-quinquies, c. 4 dell'articolo 7 DPR 633/1972, e considerare l'intermediazione priva del requisito di territorialità e dunque non rilevante ai fini dell'imposta nazionale.

Come già anticipato la stessa Agenzia delle Entrate, riconosciute le difficoltà applicative con particolare riferimento ai due punti sopra citati, è intervenuta con la Risoluzione Ministeriale n. 437/2008. In tale documento si sostiene che "...va rilevato che con il nuovo assetto normativo delineato dalla direttiva 2006/112/CE è stato uniformato il luogo di tassazione dei servizi di



intermediazione anche relativamente alle operazioni su beni mobili materiali effettuate in ambito comunitario, con la conseguenza che risulta estesa la portata della lettera f quinquies) dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 e viene reso di fatto inoperativo il comma 8 dell'articolo 40 del D.L. n. 331 del 1993.”

In questo modo viene così a risolversi la prima questione che ci eravamo posti, ossia quale delle due norme dovesse essere applicata tra il comma 8, art. 40 D.L. 331/1993 o la lettera f-quinquies, c. 4, art. 7, DPR 633/1972, con l'indicazione che dovrà essere adottata quest'ultima.

Con riferimento alla seconda questione, nella medesima risoluzione viene affermato che “...per quanto riguarda l'ipotesi di operazioni di intermediazione che si riferiscono ad acquisiti e cessioni di beni che si perfezionano al di fuori del territorio comunitario, si ritiene che tali operazioni non debbano essere assoggettate ad imposta per carenza assoluta del requisito territoriale, con la conseguenza che il committente nazionale non sarà tenuto, ai fini IVA, ad emettere autofattura.”

1.2 La Legge n. 88 del 7 luglio 2009, ed in vigore dal 15 luglio 2009, Legge comunitaria 2008

Si può affermare che l'approvazione della Legge n. 88/2009 sostanzialmente traduce in disposizione normativa quanto già chiarito da parte dell'Agenzia delle Entrate con la risoluzione ministeriale n. 437/2008.

Nello specifico, l'articolo 24, comma 4, lettera a):

- aggiunge un importante capoverso all'articolo 7, c. 4, lettera f-quinquies del DPR 633/1972, precisando che “...le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta, sempre che le operazioni cui le intermediazioni si riferiscono siano effettuate nel territorio della Comunità”³¹. Secondo questa nuova formulazione dunque, le intermediazioni relative a

³¹ Parte aggiunta: “...sempre che le operazioni cui le intermediazioni si riferiscono siano effettuate nel territorio della Comunità.”



cessioni di beni situati al di fuori del territorio comunitario non sono soggette al tributo in quanto prive del requisito della territorialità; e ciò a prescindere dalla residenza o dal domicilio sia del prestatore che del soggetto committente (che possono essere soggetti passivi d'imposta nazionali, comunitari o extra CE).

- Abroga il comma 8 dell'articolo 40 del D.L. n. 331/1993, eliminando così ogni dubbio circa la sua possibile applicazione, ed estendendo di conseguenza l'applicazione della lettera f-quinquies alle intermediazioni che si riferiscono ad acquisti o vendite intracomunitarie;
- Integra l'articolo 17, comma 3 del DPR 633/1972, stabilendo che le intermediazioni rese da soggetti esteri, se imponibili in Italia, sono soggette al meccanismo del reverse charge, anche se l'agente estero è identificato in Italia o vi ha nominato un rappresentante iva.

Vediamo alcuni riflessi operativi conseguenti all'applicazione della norma:

- chi riceve la fattura da un intermediario comunitario, e riferita a transazioni di beni movimentati nella comunità, dovrà procedere ad emettere autofattura ai sensi del citato articolo 17;
- l'intermediario nazionale, nel caso di committente comunitario ed operazione sottostante che prevede la movimentazione di beni nell'ambito della comunità, dovrà emettere fattura esclusa dall'applicazione dell'iva, mentre prima veniva emessa fattura non imponibile ai sensi dell'art. 40, c. 8 del D.L. 331/1993. Ciò incide anche sulla possibilità per l'intermediario di essere qualificato o meno come esportatore abituale, infatti, mentre le operazioni non imponibili art. 40, c. 8 concorrono alla formazione del plafond, altrettanto non può dirsi per quelle escluse.

Ed ancora, all'intermediario viene applicata la previsione di cui all'articolo 30, comma 3, lettera d) del DPR 633/1972, per cui potrà chiedere il rimborso annuale solo qualora svolga prevalentemente (più del 50%) operazioni extra territoriali. (In precedenza, l'intermediario



che avesse emesso fatture non imponibili poteva chiedere il rimborso, anche infra annuale, purché avesse effettuato almeno il 25% delle operazioni non imponibili).

Problemi connessi alla efficacia temporale delle modifiche.

Se da un lato la Risoluzione Ministeriale n. 437/2008 ha contribuito a fare chiarezza, dall'altro ha posto qualche problema dal punto di vista applicativo. Si tratta infatti di un intervento con valenza interpretativa relativa ad una norma entrata in vigore quasi due anni prima.

E' sorto quindi il dubbio su quale fosse il comportamento corretto da tenere nel periodo che va dalla data di emanazione della nuova disciplina in tema di intermediazione (che ricordiamo è la direttiva Comunitaria 2006/112/CE recepita dall'articolo 1, comma 325 della L. n. 269/2006, in vigore dal 1 gennaio 2007), alla data di pubblicazione della Risoluzione; ed ancora nel successivo periodo che va dalla Risoluzione all'intervento normativo del 7 luglio 2009, n. 88, in vigore dal 15 luglio 2009.

Una presa di posizione può essere chiaramente ravvisata nell'articolo 24, comma 9 della stessa Legge 88/2009, secondo cui le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal giorno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della medesima, "tuttavia, per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2008 per le quali sia stata già applicata la disciplina risultante da tali disposizioni, resta fermo il trattamento fiscale applicato."

Se ne deduce che:

- l'Amministrazione Finanziaria non può contestare per il 2007 e il 2008 l'eventuale applicazione della norma e dei benefici previsti dall'articolo 40, comma 8 del D.L. 331/1993 (compreso il plafond), essendo tale norma ancora formalmente in vigore;
- sono inoltre fatti salvi i comportamenti di coloro che invece, a decorrere dal 2008 hanno anticipatamente applicato le disposizioni poi contenute nella Legge comunitaria 2008.

Per semplicità di esposizione, si riportano adesso i diversi criteri da applicare ai fini iva a seconda della fattispecie di prestazione ed operazione sottostante che si può presentare:



Casistica	Disciplina applicata
Intermediazioni relative a beni immobili	Art. 7, c. 4 lett. a) DPR n. 633/1972
Intermediazioni relative a trasporti comunitari	Art. 40, c. 5 D.L. n. 331/1993
Intermediazioni relative a prestazioni accessorie ai trasporti comunitari	Art. 40, c. 6 D.L. n. 331/1993
Intermediazioni relative alle prestazioni di cui all'art. 7, c. 4, lett. d (consulenze, pubblicità ecc...)	Art. 7, c. 4 lett. d) DPR n. 633/1972
Altre intermediazioni	Art. 7, c. 4 lett. f-quinquies) DPR n. 633/1972

1.3 La Direttiva Comunitaria 2008/8/CE recepita dal D.Lgs. 18/2010 che ha apportato modifiche alla Direttiva 2006/112/CE ed è entrata in vigore dal 1 gennaio 2010

L'intervento del legislatore ha apportato sostanziali modifiche al concetto di territorialità ai fini della rilevanza per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. A livello normativo ciò si è tradotto nella sostituzione dell'articolo 7 del DPR 633/1972 con sette nuovi articoli, che vanno dal 7 al 7-septies, e che si sviluppano fornendo un criterio generale ed alcune disposizioni particolari da riferire a casistiche specifiche.

Scendendo più nel dettaglio abbiamo:

- L'articolo 7 che contiene le definizioni generali che riguardano l'individuazione del territorio dello Stato e della Comunità; il concetto di "soggetto passivo stabilito nel territorio



dello stato”; di “parte di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno della Comunità”; di “trasporto intracomunitario di beni” e di “locazione, anche finanziaria, noleggi e simili, a breve termine di mezzi di trasporto”.

- L’articolo 7-bis, che detta le regole per la territorialità delle cessioni dei beni.
- L’articolo 7-ter, che indica la regola generale di tassazione dei servizi.
- L’articolo 7-quater, che invece individua la disciplina specifica da applicare in relazione a categorie particolari di servizi quali:
 - servizi relativi a beni immobili;
 - prestazioni di trasporto passeggeri;
 - servizi di ristorazione e catering (con regole distinte nel caso di servizi resi a bordo di navi, aerei o treni nel corso del trasporto all’interno della Comunità);
 - locazione a breve termine di mezzi di trasporto.

Tale disciplina ha valenza sia nel caso di rapporti business to business, che nei rapporti business to consumer.

- L’articolo 7-quinquies, dedicato alla disciplina delle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili.
- L’articolo 7-sexies, che contiene deroghe, rispetto alla regola generale, per prestazioni rese a privati consumatori ovunque stabiliti (Italia, UE, Extra UE), con riferimento a determinati servizi, quali:
 - prestazioni di intermediazione;
 - trasporto di beni, con distinzione nel caso di trasporto intracomunitario;
 - prestazioni su beni mobili materiali;
 - carico, scarico e trasbordo merci;
 - locazione di mezzi di trasporto a lungo termine;
 - servizi resi tramite mezzi elettronici, telecomunicazioni, tele radiodiffusioni, rese da soggetti non stabiliti nella Comunità.



- L'articolo 7-septies, che contiene l'esclusione della tassazione per taluni servizi resi a privati consumatori stabiliti fuori della Comunità.

Dopo questa breve carrellata sulle novità introdotte dal D.Lgs. 18/2010, riprendiamo la trattazione con riferimento specifico alle prestazioni di servizi di intermediazione, distinguendo, così come fa il legislatore, tra le due ipotesi:

- a. business to business;
- b. business to consumer.

a. La disciplina delle intermediazioni tra soggetti passivi d'imposta (business to business).

In questi casi si applica la regola generale di territorialità dettata dall'articolo 7-ter del DPR 633/1972, per cui assume rilievo il paese ove è stabilito il committente, a prescindere dal paese ove si trova il bene o dove viene eseguita la prestazione principale (senza tener conto cioè del luogo in cui viene effettuata l'operazione sottostante).

A titolo di esempio avremo quindi che:

- un agente italiano che effettua un'intermediazione per conto di una società italiana relativamente a merci che vanno dalla Germania alla Spagna → emette fattura con iva (committente italiano);
- un agente italiano che effettua un'intermediazione per conto di una società spagnola relativamente a merci che vanno dalla Sicilia alla Toscana → emette fattura senza applicazione dell'imposta in quanto l'operazione non è rilevante ai fini iva (committente non italiano). Dovrà in ogni caso compilare il modello Intra 1-quater.

Unica eccezione da segnalare rispetto alla regola generale appena riportata è quella prevista dall'articolo 7-quater, lettera a), per cui nel caso di intermediazioni che si riferiscano a beni immobili, assume rilevanza il luogo ove si trova l'immobile stesso, a prescindere da dove è stabilito il committente.



b. La disciplina delle intermediazioni rese a soggetti privati (business to consumer).

Nel caso di intermediazioni effettuate in nome e per conto di soggetti non passivi d'imposta, occorre richiamarsi alla disciplina appositamente dettata all'articolo 7-sexies, per cui avremo che queste si considerano territorialmente rilevanti in Italia se l'operazione intermediata è ivi effettuata a prescindere dal luogo di stabilimento del committente e del prestatore.

Una volta chiarite le nuove regole sulla territorialità, occorre ribadire il concetto di non imponibilità di alcune operazioni: può accadere infatti che, seppur rilevanti in Italia, alcune prestazioni originino operazioni non imponibili ai fini iva.

Nello specifico ci si richiama alla previsione dell'articolo 9, comma 1, numero 7 del DPR 633/1972 per cui sono considerate non imponibili le intermediazioni relative a beni in esportazione, importazione o transito; le intermediazioni relative a cessioni di beni effettuate al di fuori del territorio della comunità; i trasporti internazionali di persone o beni, i noleggi e le locazioni, anche finanziarie di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, container e carrelli impiegati nei trasporti internazionali.

Qualora dunque si rientri nella regola generale per cui sussiste il requisito della territorialità e si sia tenuti agli adempimenti ai fini iva, dovremo procedere ad emettere fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 9, c. 1, numero 7, DPR 633/1972.

Traslata dal punto di vista del committente italiano e prestatore comunitario, la nuova disciplina impone che, essendo per l'appunto operazione rilevante in Italia, lo stesso dovrà provvedere ad emettere autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, DPR 633/1972 o a integrare la fattura emessa dal prestatore comunitario (così come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 2010). Dovrà inoltre avere cura di trasmettere il modello Intra2-quater.

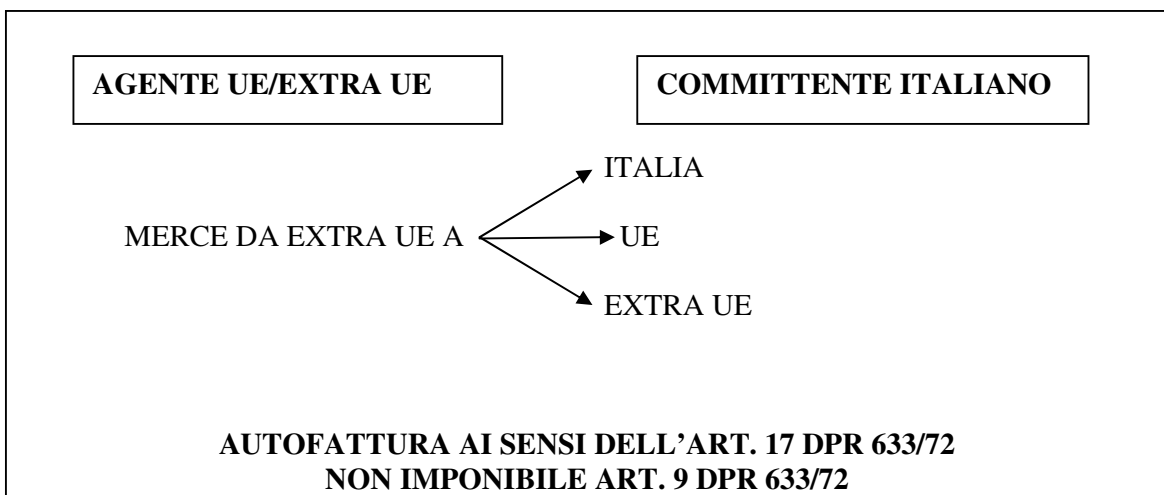
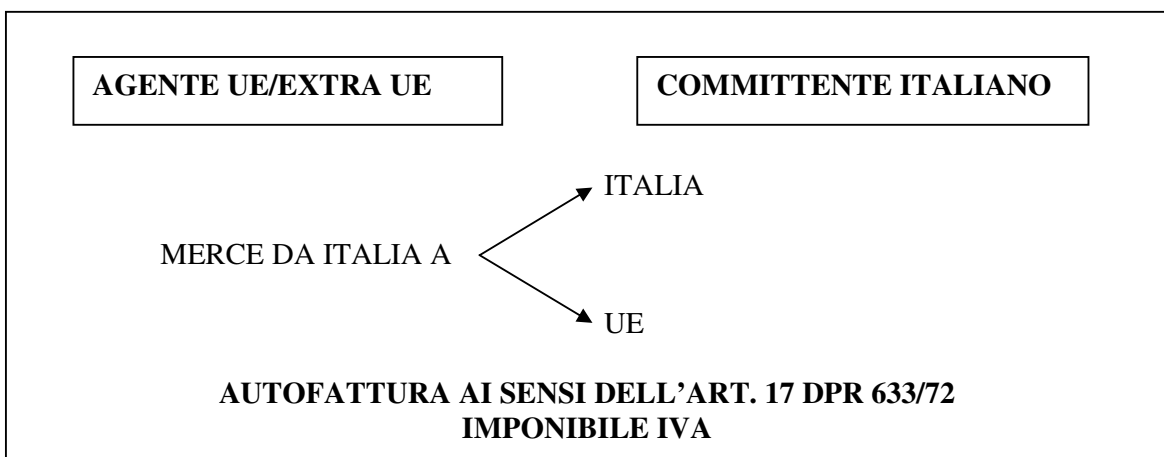


2. ESEMPI PRATICI

In questa parte di elaborato verranno enunciati e commentati alcuni esempi pratici di intermediazione.

Per una maggiore facilità di lettura occorre tenere presente il luogo di residenza del committente e se esso sia soggetto passivo iva o privato e la nazionalità del prestatore.

2.1 1^ CASO: Rappresentante UE/Extra UE, committente Italiano merce da Italia a Italia (o da Italia a UE/Extra UE)





Esempio: Un'impresa italiana riceve una prestazione di intermediazione da un agente tedesco.

In questo caso rileva che:

- il committente è italiano;
- l'agente è tedesco;
- la merce viene trasferita dall'Italia all'estero (UE-Extra UE)

Dal 2010, al fine di individuare il luogo in cui il servizio è tassato, si prescinde dal luogo in cui la prestazione è svolta. Non è neppure richiesto che i beni, al termine delle lavorazioni, escano dal Paese del prestatore.

Per la suddetta operazione si applicherà la regola generale, ossia quella che prevede la tassazione nel Paese in cui è stabilito il committente (nel nostro caso è l'Italia).

Il soggetto tedesco emetterà una fattura senza applicazione di Iva. Debitore di quest'ultima diviene il committente italiano il quale deve emettere un documento ai sensi dell'art. 17 comma 3 del Dpr 633/72 (cd. autofattura) da registrare nel registro Iva vendite (per rendersi debitore dell'imposta) e successivamente nel registro Iva acquisti (per esercitare, eventualmente, il diritto alla detrazione).

L'autofattura è un documento sostanzialmente simile alla fattura che il committente, soggetto passivo d'imposta, dovrà emettere nei confronti di se stesso, sostituendosi così al fornitore (prestatore del servizio).

Il documento andrà compilato in unico esemplare non dovendo essere consegnato o spedito alla controparte e dovrà contenere i requisiti essenziali previsti per le fatture ordinarie; sullo stesso dovrà essere indicato il numero di partita IVA del committente, cioè del soggetto passivo che emette la fattura.

Poiché l'autofattura è il documento sostitutivo emesso dal committente, seguirà la stessa regola dell'operazione cui si riferisce: pertanto, potrà riferirsi ad un'operazione imponibile, non imponibile, esente, ecc.



Al documento andrà attribuita la stessa numerazione progressiva delle fatture emesse, e sullo stesso andrà riportata anche la numerazione delle fatture ricevute.

Quanto all'individuazione del momento da cui scatta l'obbligo dell'emissione dell'autofattura, è bene rammentare che, ai sensi dell'articolo 6 del DPR 633/1972, in caso di prestazioni di servizi si dovrà fare riferimento – al massimo – alla data di pagamento del corrispettivo mentre nel caso di cessione di beni esso andrà individuato nel momento della consegna o spedizione dei beni.

In altre parole, il committente nazionale, per l'emissione dell'autofattura, non deve attendere il ricevimento della fattura del prestatore estero, ma deve adempiere all'obbligo - che è trasferito in capo a lui (il committente diviene il debitore dell'imposta e il soggetto tenuto agli adempimenti documentali, tra cui l'emissione della fattura) – al massimo entro il giorno in cui effettua il pagamento.

Relativamente al momento di effettuazione dei servizi (art. 7-ter), allorché le prestazioni:

- siano rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro UE nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- siano effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno;
- non comportino versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, le stesse si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime (art. 6).

Infine, con riferimento alle ipotesi di autofatturazione in oggetto, la Corte di Giustizia UE ha stabilito che, nel caso in cui un soggetto passivo, quale destinatario di servizi, sia dichiarato debitore dell'IVA corrispondente, non è tenuto ad essere in possesso della fattura del prestatore per poter esercitare il proprio diritto alla detrazione (Corte Giustizia UE, causa C-90/02, 2004).

Qualora la fattura estera sia stata emessa in valuta non comunitaria, la conversione in euro dovrà essere fatta, ai sensi dell'articolo 14 del DPR 633/1972, secondo il cambio del giorno in cui



l'operazione di considera effettuata e, in mancanza, secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo.

FAC SIMILE: AUTOFATTURA

Italiana S.r.l.
Via Leonardo n. 24
Milano
P.Iva 01050211190
C.f. 01050211190
Numero di identificativo Iva: IT01050211190
Iscritta al Registro imprese di Milano al numero 520
Capitale sociale 12.000,00

A U T O F A T T U R A

Autofattura emessa ai sensi dell'art. 17, D.P.R. 633/1972 a seguito dell'acquisto del seguente servizio:

prestazione di intermediazione relativa alla venditaavente rilevanza Iva in Italia ai sensi dell'art. 44, Direttiva 2006/112/Ce come da fattura di acquisto emessa dalla:

Kueg AG

Strasse.....

.....Francoforte

Codice identificativo DE 123456789

N.....del.....di € 20.000

Imponibile 20.000

Iva 20% 4.000

Totale documento 24.000

Registrata nel registro Iva vendite al numero.....in data.....

Registrata nel registro Iva acquisti al numero.....in data.....

Per completezza di trattazione si evidenziano anche le registrazioni contabili da effettuare (si ipotizza che il software, per l'emissione dell'autofattura, richieda l'apertura dell'anagrafica cliente e fornitore a nome dell'emittente). Quindi verrà emesso un documento avente come mittente Italiana S.r.l. e destinatario Italiana Srl.



SCRITTURE CONTABILI

Cliente Italiana S.r.l.	a	Diversi	24.000	
		Ricavi x		20.000
		Iva a debito		4.000

Registrazione nel registro Iva vendite.

Diversi	a	Fornitore Italiana S.r.l	24.000	
Ricavi X				20.000
Iva a credito				4.000

Registrazione nel registro Iva acquisti.

Fornitore Italiana S.r.l.	a	Cliente Italiana S.r.l.	24.000	24.000
---------------------------	---	-------------------------	--------	--------

Giroconto contabile in sola contabilità generale.

Costi di intermediazione	a	Fornitore Italiana S.r.l.	24.000	24.000
--------------------------	---	---------------------------	--------	--------

Ai fini civilistici (solo su libro giornale) viene registrata la fattura emessa dal prestatore estero.

Nel caso in cui la merce, oggetto di intermediazione, si trovi già al di fuori dal territorio UE il committente dovrà emettere *autofattura non imponibile art. 9* in quanto il regime di non imponibilità si applica a condizione che nel momento di fatturazione dell'intermediazione la merce sia già stata esportata.

Per esempio se la suddetta società italiana producesse parte della sua merce in America e si avvallesse dell'agente tedesco per venderla in Canada tale operazione, comunque rientrante nel campo dell'applicazione IVA richiederebbe l'emissione di un'autofattura art. 9.

Le scritture contabili del committente italiano in questo secondo caso saranno le seguenti:



Provvigione	a	Fornitore Tedesco	20.000
-------------	---	-------------------	--------

Rilevata fattura estera n. 38 del 15/02/2010

Fornitore Tedesco	a	Banca	20.000
-------------------	---	-------	--------

Saldo fattura n. 38 del 15/02/2010

Cliente autofattura Ue	a	Cliente Autofattura UE	22.000
------------------------	---	------------------------	--------

Registrazione autofattura registro vendite Pr. N. 10

Fornitore Autofattura Ue	a	Fornitore Autofattura Ue	22.000
--------------------------	---	--------------------------	--------

Registrazione autofattura registro acquisti Pr. N. 30

OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

Entro il termine di 15 giorni dalla emissione dell'autofattura lo stesso documento deve essere annotato dal cessionario o committente sul registro delle fatture (art. 23 – per l'annotazione di tali fatture può utilizzarsi anche un registro sezionale), riportando sullo stesso le seguenti indicazioni:

- numero progressivo dell'autofattura;
- data di emissione;
- ammontare dell'imponibile e dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, o norma di inapplicabilità dell'IVA;
- dati anagrafici (ditta, denominazione o ragione sociale; nome e cognome, nel caso in cui tale soggetto non sia una impresa, una società o un ente) del soggetto che cede il bene o presta il servizio.



ESEMPIO REGISTRO IVA FATTURE EMESSE

								Anno/pag. 2010/3	
Fattura/ Documento		Descriz. (gener. cliente)	Importi operaz.	Aliquota 20%		Non Imp.	Oper. esenti	Importi esclusi	Note
N.	Data			Imponib.	IVA				
57	16/01/2010								
58	17/01/2010	Kueg AG	144.000	120.000	24.000				Autofatt.
59	17/01/2010	Kueg AG	60.000				60.000		Autofatt.

Tale documento deve essere, invece, annotato nel registro dei corrispettivi (art. 24) nel caso in cui sia emesso da commercianti al minuto o dagli altri contribuenti stabiliti dalla nuova normativa (art. 22).

Ai fini della detrazione, poi, l'autofattura dovrà essere annotata, anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, nel registro degli acquisti (art. 25). In alternativa, può utilizzarsi un registro sezionale.

In detto registro dovranno essere indicati:

- numero progressivo relativo alle fatture di acquisto attribuito all'autofattura;
- data di emissione della stessa;
- ammontare dell'imponibile e dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, o norma di inapplicabilità dell'IVA;
- dati anagrafici (ditta, denominazione o ragione sociale; nome e cognome, nel caso in cui tale soggetto non sia una impresa, una società o un ente) del soggetto che cede il bene o presta il servizio.



ESEMPIO REGISTRO IVA FATTURE ACQUISTO

							Anno/pag. 2010/5		
Fattura/ Documento		Descriz. (gener. cliente)	Importi operaz.	Aliquota 20%		Non Imp.	Oper. esenti	Importi esclusi	Note
N.	Data			Imponib.	IVA				
78	15/01/2010								
79	17/01/2010	Kueg AG	144.000	120.000	24.000				
80	17/01/2010	Kueg AG					60.000		

Attraverso la doppia registrazione, l'IVA non viene materialmente versata dal cessionario/committente e, nel caso in cui per quest'ultimo non vi siano limiti alla detrazione, l'operazione viene resa completamente neutra dal punto di vista contabile.

Allorché, invece, non sia possibile esercitare la detrazione integrale dell'imposta in quanto viene effettuata un'attività che comporta l'applicazione del pro-rata di detraibilità (ad esempio, attività bancaria) o con riferimento al bene o al servizio oggetto dell'operazione sussistano limitazioni oggettive alla detrazione, in capo al soggetto passivo nazionale sorgerà un debito d'imposta, pari alla differenza tra l'IVA a debito e quella detraibile.

DICHIARAZIONE IVA

Al momento della dichiarazione annuale, gli acquisti da operatori non residenti soggetti ad autofatturazione devono essere esposti nel modello IVA e più esattamente nel quadro VJ (rigo VJ3), concernente la determinazione dell'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni (tali operazioni non concorrono, quindi, alla determinazione del volume d'affari del contribuente), per poi confluire nel rigo VL2 del prospetto di riepilogo.

L'ammontare di tali acquisti deve essere riportato anche nel quadro VF, in corrispondenza della relativa aliquota.



ESEMPIO DICHIARAZIONE IVA

BOZZA INTERNET 03/12/09
MODELLO IVA 2010
Periodo d'imposta 2009

CODICE FISCALE

M agenzia entrate	QUADRI VJ-VH-VK IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI, LIQUIDAZIONI PERIODICHE, SOCIETÀ CONTROLLANTI E CONTROLLATE	Mod. N.	
-----------------------------	---	---------	--

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI	1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1 Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino - art. 71, comma 2 - (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ2 Esclusioni di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, D.L. n. 301/1993)		,00		,00
VJ3 Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 3		,00		,00
VJ4 Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
VJ5 Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)		,00		,00
VJ6 Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		,00		,00
VJ7 Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 6)		,00		,00
VJ8 Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ9 Acquisti intracomunitari di beni e di prestazioni di servizi di cui all'art. 40, comma 4-bis, 5 e 6 del D.L. n. 331/1993 (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ10 Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
VJ11 Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
VJ12 Acquisti di tartufi da rivenditori dilettanti ed occasionali non muniti di partita IVA (art. 1, comma 109, legge n. 311/2004)		,00		,00
VJ13 Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ14 Acquisti di fabbricati strumentali (art. 19, n. 8, lett. b) e d)		,00		,00
VJ15 TOTALE IMPOSTA (somma dei righe da VJ1 a VJ14)				,00

OBBLIGHI INTRASTAT

La Direttiva comunitaria non impone l'obbligo della compilazione del modello Intrastat per le prestazioni ricevute da soggetti passivi comunitari mentre il decreto legislativo 18/2010 prevede tale obbligo.

Pertanto a partire dai modelli che hanno come periodo di riferimento mese o trimestre relativi all'anno 2010, i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che ricevono prestazioni di servizi da parte di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro UE sono tenuti a presentare,



Esempio – Intermediazioni ricevute: L'azienda italiana Gamma Srl riceve fattura per provvigioni dai propri intermediari non residenti. Le provvigioni pagate con bonifico bancario (B) dall'Italia verso il Paese del relativo agente nel mese di febbraio 2010 sono le seguenti:

- agente spagnolo (ES200300440), provvigione su vendite da IT a ES per €10.000 e provvigione per vendite in esportazione da IT verso l'Algeria per €6.000;
- procacciatore francese (FR30010066303), provvigione su vendite da IT a FR per €5.000;
- procacciatore tunisino, provvigioni per vendite da Algeria (DZ) a Tunisia (TN) per €8.000. L'azienda italiana è tenuta alla presentazione trimestrale degli elenchi Intra 2.

Prestazione	Prestatore	Committente	Adempimenti in Italia
Intermediazione relativa a cessioni da IT a ES e da IT a FR	Operatore ES e Operatore FR	Operatore IT	Rileva la posizione del committente soggetto passivo. <ul style="list-style-type: none">• Il committente IT integra con Iva la fattura di € 10.000 (ES) e quella di € 5.000 (FR) e con il titolo di non imponibilità ex art. 9 n. 7, quella di € 6.000 (ES). Esegue altresì la doppia registrazione Iva dei documenti.• In aprile presenta il modello Intra 1-quater del primo trimestre comprendendo la provvigione di € 10.000 e quella di € 5.000.
Intermediazione relativa a cessione da DZ a TN	Operatore DZ	Operatore IT	Rileva la posizione del committente soggetto passivo <ul style="list-style-type: none">• Il committente IT emette autofattura per € 8.000 applicando la non imponibilità ai sensi dell'art.9 n.7• No Intrastat



RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RICEVUTI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE

TRIMESTRE

ANNO 20

PARTITA IVA

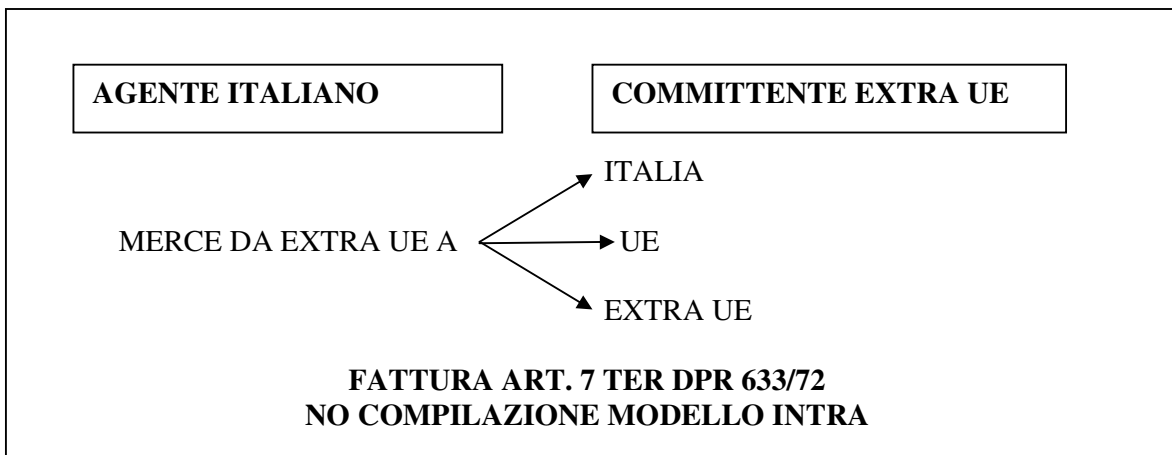
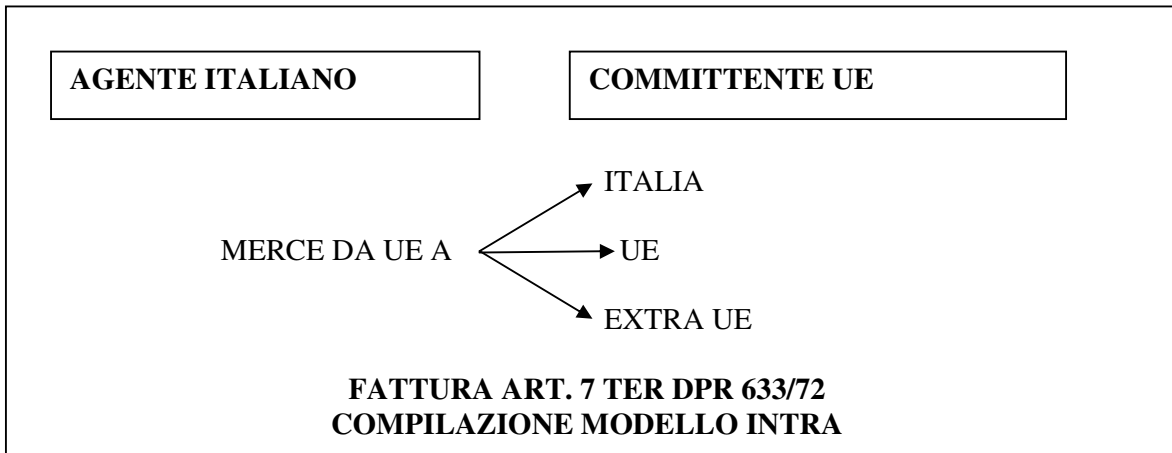
R O G R	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITÀ DI EROGAZIONE	MODALITÀ DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA			NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ES	200300440	10000		7	28-02-2010	461419	R	B	ES
2	FR	30010066303	5000		4	28-02-2010	461419	I	B	FR

Note

Nell'esempio di riga 1 non è stata considerata la provvigione di €6.000 in quanto non soggetta ad Iva in Italia per gli effetti dell'art.9 n.7 del DPR n.633/72. L'art. 50, co.6, del D.L. n.331/93 prevede, infatti, l'esonero dalla compilazione degli elenchi per i servizi che non sono soggetti ad imposta nel Paese del destinatario. La provvigione di €8.000 pagata al tunisino non è stata, invece, indicata perché non si tratta di prestatore comunitario. Il codice servizio (CPA 2008) 461419 indicato in colonna 8 identifica i "servizi di vendita all'ingrosso per conto terzi di altri macchinari e impianti industriali n.c.a."



2.2 2° CASO: Rappresentante Italiano, Committente UE/Extra UE



Esempio: agente italiano effettua prestazioni di intermediazione per conto di una società francese che produce formaggio.

In questo caso rileva che:

- il committente è francese;
- l'agente è italiano.



Pertanto per l'Agente italiano l'operazione è fuori campo iva in quanto il committente è residente in un altro stato dell'Unione Europea. La fattura di intermediazione deve essere emessa senza iva ai sensi dell'art. 7 comma 4 lettera f) quinquies del DPR 633/72.

Quando il committente è comunitario la prestazione deve essere riepilogata nel modello **intra 1 quater** purché l'intermediazione, nel paese del committente, sia imponibile, ossia non benefici della detassazione collegata alla provenienza/destinazione dei beni.

La fattura art. 7 viene emessa anche nel caso in cui un agente italiano lavori per conto di una società Extra/UE.

L'estesa applicazione - dal 2010 - del criterio generale della territorialità dei servizi, ossia la rilevanza del tributo nel Paese di residenza del committente, ha comportato importanti modifiche relativamente agli obblighi documentali che gli operatori devono rispettare.

In estrema sintesi la novità più rilevante riguarda l'estensione dell'obbligo di emettere fattura anche nell'ipotesi in cui l'operazione (prestazione di servizi) non sia territorialmente rilevante ai fini del tributo nel nostro Paese.

Ai fini di controllo, l'emissione della fattura diviene obbligatoria anche per le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Ue. Su detto documento dovrà comparire anche il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente.



FAC SIMILE: FATTURA EMESSA

Agente Rossi S.r.l

Via.....

..... Milano

P.Iva

C.F. 1.....

Numero di identificativo Iva: IT12345678901

Iscritta al Registro delle imprese di Milano al n.

Capitale sociale

Spett.le Fu Kung Ltd.

Street.....

.....London

Numero di identificativo Iva: GB345678901

Fattura n. del

Servizi di intermediazione

Imponibile € 30.000

Operazione non soggetta ad Iva per carenza del requisito territoriale ai sensi dell'art. 44, Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/Ce

Esempio – Intermediazioni rese: L'agente italiano Mario Rossi effettua nei confronti della mandante Beta Sarl di Parigi (FR20030044001) intermediazioni relative a cessioni intracomunitarie di scarpe da Francia ad Italia. La fattura viene emessa, per € 12.500, in data 28 febbraio 2010 senza addebito di Iva Italiana (operazione non territoriale ai sensi dell'art. 7-ter, co.1, lett.a del DPR n. 633/73). Il compenso viene incassato a mezzo bonifico (B) eseguito dalla Francia (FR) verso l'Italia in data 15 marzo 2010. L'agente è tenuto alla presentazione mensile degli elenchi avendo realizzato in gennaio 2010 oltre € 50.000 di provvigioni analoghe.



Prestazione	Prestatore	Committente	Adempimenti in Italia
Intermediazione relativa a cessioni da FR a IT	Operatore IT	Operatore FR	Rileva la posizione del committente soggetto passivo <ul style="list-style-type: none"> L'Agente IT emette fattura senza Iva Si Intra 1-<i>quater</i> da presentare in marzo per febbraio



RIEPILOGO DELLE Cessioni INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RESI

Mod. INTRA-1 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RESI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE

TRIMESTRE

ANNO 20

PARTITA IVA

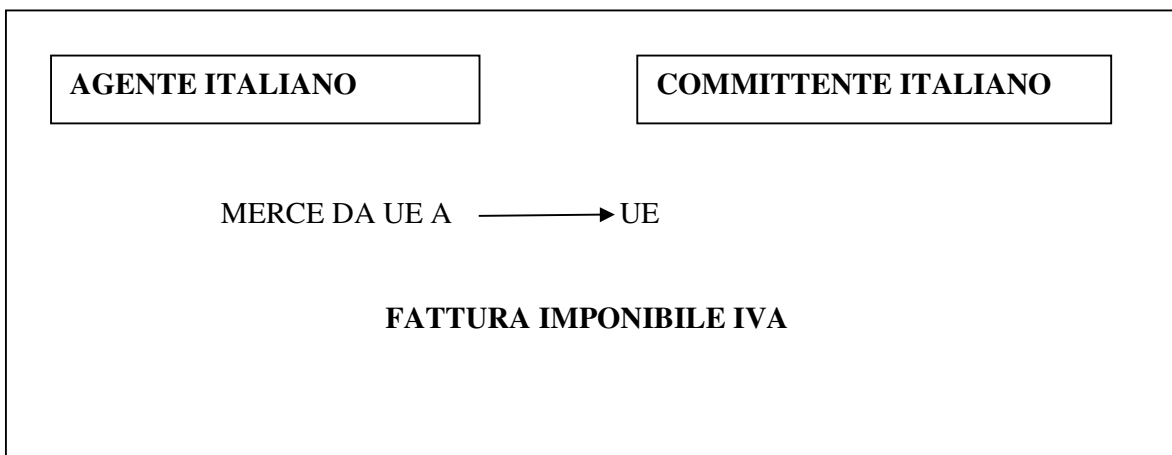
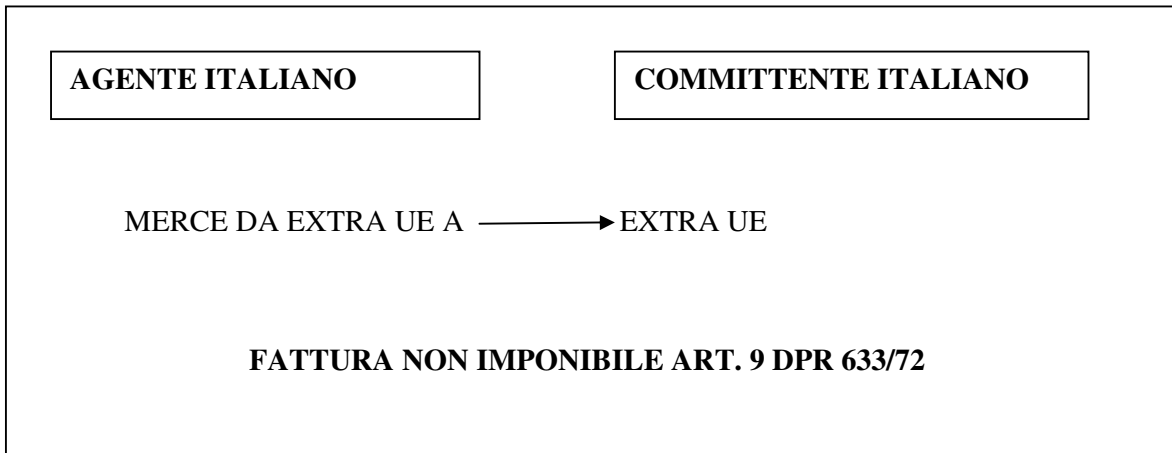
R O G R	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITÀ DI EROGAZIONE	MODALITÀ D INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA		NUMERO	DATA				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	FR	2003004400	12500	3	28-02-2010	461612	R	B	FR

Note

Il codice (CPA 2008) 461612 indicato nella colonna 8 identifica i “servizi di vendita all’ingrosso per conto terzi di abbigliamento, di pellicce e di calzature”. Le prime quattro cifre del codice CPA 2008 coincidono in questo caso con quelle del codice Ateco 2007 - 461615 “agenti e rappresentanti di calzature ed accessori” - adottato dall’agente nella presentazione del proprio modello Unico. Nell’esempio si è ipotizzato che fra prestatore e committente vi sia un rapporto di agenzia e pertanto si è ritenuto appropriato indicare in colonna 9 la modalità di erogazione “R” (servizio a più riprese). Nell’ipotesi di procacciamento occasionale il codice più appropriato potrebbe essere invece “I” (servizio istantaneo).



2.3 3° CASO: Rappresentante Italiano, Committente Italiano, Merce da Extra UE a Extra UE



Esempio: Un agente italiano effettua un prestazione di intermediazione nei confronti di una società italiana per merci che vanno dagli USA alla Russia.

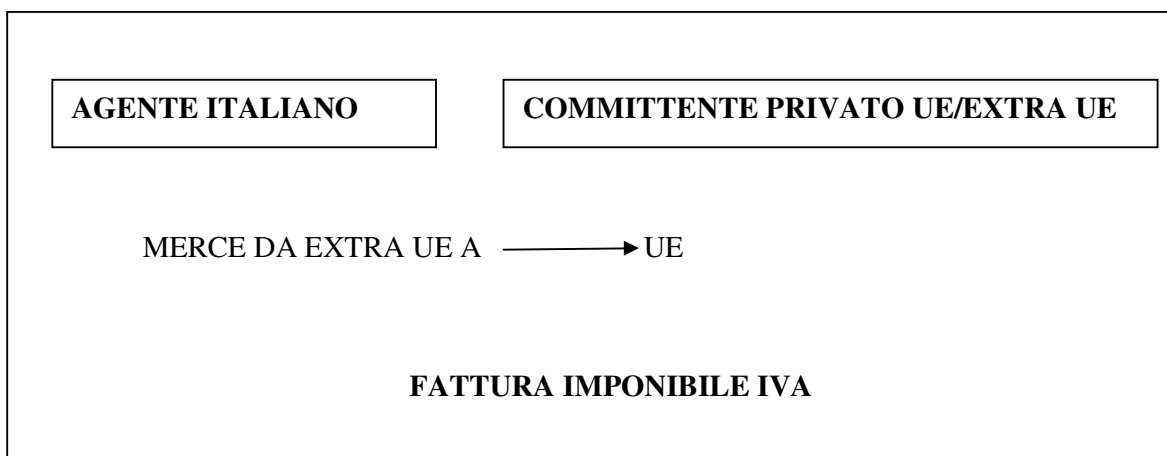
In questo caso rileva che:

- il committente è italiano;
- l'agente è italiano;
- la merce viaggia al di fuori dell'UE



La prestazione è da considerarsi fuori campo iva in Italia fino alla fine del 2009. E' infatti rilevante che la prestazione sottostante sia svolta al di fuori dell'unione europea. A partire dal 2010 invece la prestazione sarà soggetta a Iva in Italia, essendo ivi stabilito il committente (Soggetto passivo di imposta). La fattura verrà emessa non imponibile art. 9. Nel caso in cui la merce rimanga nel territorio comunitario la provvigione dell'agente deve essere fatturata come operazione imponibile IVA.

2.4 4° CASO: Agente italiano/ UE, committente EXTRA UE privato, Beni da Extra Ue a Ue



In questo caso dal momento che la prestazione è resa a un privato o ad un soggetto non residente, la disciplina descritta in precedenza (art.17, comma 2, decreto IVA) non si applica e rimane valida la regola del domicilio del prestatore quindi essendo l'agente italiano/UE emetterà fattura con IVA.

In entrambe le ipotesi, pertanto, il soggetto non residente cedente/prestatore sarà tenuto ad identificarsi direttamente o a nominare un rappresentante fiscale secondo le modalità vigente.



2.5 5° CASO: Enti non commerciali

Ai fini della determinazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, sono considerati soggetti passivi con riferimento a tutti i servizi e i beni acquistati anche (art. 7-ter, Decreto IVA):

- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, Decreto IVA, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I soggetti in discussione, a partire dal 1° gennaio 2010, devono adempiere a tutti gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei loro confronti da operatori non residenti.

Per quanto concerne, in particolare, gli obblighi di fatturazione, essi dovranno applicare il meccanismo dell'autofatturazione secondo le stesse modalità precedentemente analizzate.

L'autofattura deve essere annotata, previa progressiva numerazione, in un apposito registro (art. 39, Decreto IVA).

Tali enti, per le operazioni in relazione alle quali hanno emesso autofattura (art. 17), entro ciascun mese, devono versare cumulativamente l'imposta che si riferisce a tutti gli acquisti registrati nel mese precedente nonché presentare, in via telematica, entro lo stesso periodo, una dichiarazione relativa ai medesimi acquisti, utilizzando l'apposito modello Intra 12, il quale deve riportare:

- l'ammontare degli acquisti registrati nel mese oggetto di dichiarazione al netto dell'imposta;
- l'importo relativo all'IVA dovuta;
- gli estremi del versamento effettuato dal dichiarante.



Gli enti non commerciali, inoltre, qualora ricevano prestazioni di servizi da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato UE, sono tenuti a presentare, in via telematica, l'elenco riepilogativo di tali prestazioni (art. 50, D.L. n. 331/1993).

Anche in questo caso, naturalmente, negli elenchi non devono essere riportate le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nel nostro Paese.

3 EVOLUZIONE NORMATIVA DELLA DISCIPLINA IVA IN MATERIA DI TRASPORTI

3.1 I trasporti di beni

Il decreto legislativo 11.2.2010, n. 18/E, che ha recepito le direttive comunitarie 2008/8, 2008/9 e 2008/117 ha modificato le regole relative al luogo di tassazione delle prestazioni di servizi. Come noto fino al 31 dicembre 2009, il luogo di rilevanza territoriale dei servizi generici coincideva con il luogo di residenza del prestatore, ai sensi dell'art. 7, co. 3, del DPR 633/72, mentre a partire dal 1° gennaio 2010, diventa rilevante, almeno per le prestazioni cosiddette "generiche" ossia diverse da quelle disciplinate da una specifica deroga, la distinzione tra operazioni *B2B* e *B2C*. La nuova disposizione contenuta nell'articolo 7-ter ha innovato il dettato normativo stabilendo la regola generale secondo cui le prestazioni *business to business* sono rilevanti territorialmente nel paese del committente, mentre le prestazioni *business to consumer* sono rilevanti territorialmente nel paese del prestatore.

In particolare, in riferimento al servizio di trasporto di beni, non opera più la distinzione tra trasporti nazionali, intra-comunitari ed extra-comunitari, ne deriva che i trasporti eseguiti a favore di committenti nazionali soggetti passivi, saranno sempre considerate effettuate in Italia, con obbligo per il committente di autofatturare l'operazione con IVA; in tutte queste ipotesi, la prestazione si considera rilevante nel paese del committente, se quest'ultimo è soggetto passivo d'imposta (ivi compresi gli enti non commerciali identificati ai fini IVA). Invece, i trasporti di beni



a favore di soggetti passivi non residenti si considereranno "esclusi" da IVA e, quindi, non concorreranno alla determinazione del volume d'affari né del plafond. Va detto che ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, primo comma, n. 2 del D.P.R. 633/1972, beneficeranno di tale agevolazione solo i trasporti relativi a beni definitivamente importati se già tassati all'atto della importazione stessa, al contrario dovranno scontare l'Iva in Italia anche i trasporti di beni effettuati totalmente all'estero.

A titolo esemplificativo, una prestazione di trasporto di beni con tratta Madrid - Londra, oppure Milano – Francoforte, ma anche un servizio Mosca – New York, reso da un trasportatore comunitario (non italiano) sarà imponibile in Italia qualora il committente sia soggetto passivo nazionale, mentre nel caso il servizio venga reso da un vettore italiano a favore di un committente non comunitario sarà escluso iva ai sensi dell' art. 9, n. 2), D.P.R. n. 633/1972. Infine, in base alla nuova normativa i trasporti effettuati anche interamente in nel territorio dello Stato Italiano, resi nei confronti di soggetti passivi non residenti, non saranno assoggettati a tassazione, nel nostro paese, per mancanza del requisito della territorialità.

Con l'entrata in vigore della nuova disciplina in materia di territorialità Iva risulta inoltre abrogato l'art. 41 comma 4 DL 331/93 che prevedeva la non imponibilità per le prestazioni intracomunitarie di trasporto di beni, intendendo con queste ultime, secondo la definizioni del novellato art. 7, comma 1, lett. f) DPR 633/72, *il trasporto di beni il cui luogo di partenza ed il cui luogo di arrivo sono situate nel territorio di due Stati membri diversi. "Luogo di partenza" è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti nel luogo dove si trovano i beni; "luogo di arrivo è il luogo dove il trasporto di beni si conclude effettivamente.* Si sottolinea come il sopra citato articolo introduca per la prima volta una definizione di trasporto intracomunitario di beni.

Per quanto concerne invece le prestazioni rese in attività accessoria ai trasporti, cioè effettuate in occasione di un autonomo trasporto di beni (carico, scarico e trasbordo merci), benché resi da un soggetto diverso dal trasportatore, rimangono immutate le disposizioni applicabili



all'operazione principale. Per quanto riguarda il regime fiscale, anche per queste prestazioni, non si fa differenza tra quelle effettuate in ambito comunitario e quelle rese in occasione di un trasporto diverso, sia esso nazionale o internazionale, quindi a partire dal 1° gennaio 2010 anche queste operazioni sono rilevanti Iva in Italia qualora siano rese ad un soggetto passivo stabilito in Italia a prescindere dal luogo materiale di svolgimento del servizio. Analogamente non saranno rilevanti nel nostro Paese le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi stabiliti all'estero ancorché tali operazioni vengano materialmente eseguite in Italia.

In riferimento ai trasporti di beni effettuati nei confronti di committenti non soggetti passivi (B2C) si fa riferimento a quanto previsto dall'art. 7-sexies, comma 1, lettere b) e c), D.P.R. n. 633/1972, che prevede le seguenti ipotesi:

- le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, sono soggette ad IVA in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato anche se eventualmente esse risultano rese da vettore estero a committente estero, ne consegue che i trasporti nazionali di beni eseguiti per conto di privati saranno sempre interamente tassati in Italia, mentre quelli internazionali, il cui luogo di partenza o arrivo è situato in un paese extracomunitario, rientreranno nell'ambito di applicazione dell'Iva limitatamente alla distanza percorsa in Italia e risulteranno non imponibili secondo quanto previsto dall'art. 9;
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, sono soggette ad IVA quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato e sono invece per intero escluse da imposizione nel nostro Paese in caso contrario.



3.2 I trasporti di persone

Nulla muta, rispetto alle regole attuali, per il trasporto di persone, infatti l'art. 7-quater prevede che le prestazioni di trasporto di passeggeri sono soggette ad IVA in Italia "in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato". In conseguenza a quanto appena esposto saranno tassati interamente in Italia i trasporti che si svolgono interamente nel territorio dello Stato, mentre per i trasporti di persone intracomunitari e internazionali risulta rilevante in Italia, anche se non imponibile, la parte di percorso che si svolge all'interno dei confini nazionali.

3.3 Tabella riepilogativa

Dall'analisi sopra effettuata emerge come la disciplina IVA in materia di trasporti regolamenti un variegato ventaglio di operazioni; si ritiene pertanto utile fornire una tabella riepilogativa che riassume le principali casistiche.

PRESTATORE DEL SERVIZIO	COMMITTENTE DEL SERVIZIO	IVA IN ITALIA	REGOLA
IT soggetto passivo	IT soggetto passivo	SI	Luogo di stabilimento del committente
	IT privato	SI	Luogo di stabilimento del prestatore
	UE - Extra UE soggetti passivi	NO	Luogo di stabilimento del committente
	UE - Extra UE privati	SI	Luogo di stabilimento del prestatore



UE - Extra UE soggetti passivi	IT soggetto passivo	SI 1	Luogo di stabilimento del committente
	IT privato	NO	Luogo di stabilimento del prestatore
	UE - Extra UE soggetti passivi o privati	NO	Luogo di stabilimento del prestatore o del committente
TRASPORTO PASSEGGERI			
IT - UE Extra UE soggetti passivi	IT - UE - Extra UE soggetti passivi o privati	SI 2	Per la tratta italiana
		NO	Per la tratta fuori dal territorio italiano
TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI			
IT soggetto passivo	IT soggetto passivo	SI	Luogo di stabilimento del committente
	UE - Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT - UE - Extra	SI	In partenza dall'Italia
	UE privati	NO	In partenza da altro Stato UE
UE - Extra UE soggetti passivi	IT soggetto passivo	SI 1	Luogo di stabilimento del committente
	UE - Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT - UE Extra UE privati	SI 2	In partenza dall'Italia
		NO	In partenza da altro Stato UE



TRASPORTO NON INTRACOMUNITARIO DI BENI			
IT soggetto passivo	IT soggetto passivo	SI	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	Luogo di stabilimento del Committente
	IT – UE – Extra UE privati	SI	Distanza percorsa in Italia
		NO	Distanza percorsa all'estero
UE- Extra UE soggetti passivi	IT soggetto passivo	SI 1	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	Luogo di stabilimento del Committente
	IT – UE – Extra UE privati	SI 2	Distanza percorsa in Italia
		NO	Distanza percorsa all'estero
ATTIVITA' ACCESSORIE AL TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI			
IT soggetto passivo	IT soggetto passivo	SI	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT – UE- Extra UE privati	SI	Se eseguite in Italia
		NO	Se eseguite in altro stato UE o Extr. UE di transito
UE – Extra UE soggetti passivi	IT soggetto passivo	SI 1	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT – UE - Extra UE privati	SI 2	Se eseguite in Italia
		NO	Se eseguite in altro stato UE o Extr. UE di transito



ATTIVITA' ACCESSORIE AL TRASPORTO NON INTRACOMUNITARIO DI BENI			
IT	IT soggetto passivo	SI	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT – UE - Extra UE privati	SI	Se eseguite in Italia
		NO	Se eseguite in altro stato UE o Extr. UE di transito
UE – Extra UE soggetti passivi	IT soggetto passivo	SI 1	Luogo di stabilimento del Committente
	UE- Extra UE soggetti passivi	NO	
	IT – UE - Extra UE privati	SI 2	Se eseguite in Italia
		NO	Se eseguite in altro stato UE o Extr. UE di transito

1. Imposta assolta in Italia con il sistema del “reverse charge” obbligatorio da parte del committente italiano soggetto passivo;
2. Imposta assolta con il “reverse charge” obbligatorio da parte del committente soggetto passivo d’imposta stabilito in Italia, se invece il committente è un privato o un soggetto passivo non stabilito in Italia il prestatore estero deve identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale in Italia.



4 ESEMPI PRATICI

Senza pretesa di esaustività, riteniamo utile proporre l'analisi di alcune casistiche, corroborate da esempi di compilazione del modello Intrastat, nonché da alcune brevi considerazioni e note.

4.1 Esempio 1 – Beni in conto lavorazione

La Alfa Srl, nel mese di febbraio, invia ad un'azienda manifatturiera austriaca (AT100203040) 550 metri quadri di tessuto in cotone (52081190), del valore di €2.000 per il confezionamento di 250 tovaglie da tavola (63029100). L'azienda manifatturiera austriaca rende la merce lavorata (peso netto 50 kg) nel mese di marzo e contestualmente emette fattura di € 1.500 per la prestazione resa. L'operazione viene annotata nei registri Iva nel mese di marzo. Il corrispettivo viene pagato a mezzo bonifico nel mese di maggio 2010. La Alfa Srl è tenuta a presentare mensilmente sia l'Intra 1 che l'Intra 2. Le spedizioni e gli arrivi realizzati nell'anno precedente non hanno superato la (doppia) soglia di € 20.000.000.

Prestazione	Prestatore	Committente	Adempimenti in Italia
Lavorazione in entrata	Operatore AT	Operatore IT	Rileva territorialmente la posizione del committente soggetto passivo. Il fornitore austriaco emette fattura senza Iva. L'azienda committente IT: -nel mese di febbraio annota nel registro di cui all'art.50, co.5, del D.L. n.331/93 l'invio della materia prima in Germania e, avendo periodicità mensile, compila il modello Intra 1-bis relativo al mese di febbraio; -nel mese di marzo annota nel registro di cui sopra il ritorno dei prodotti compensatori e compila, avendo periodicità mensile, il modello Intra 2-bis del mese di marzo; -nel mese di marzo emette autofattura (o in alternativa integra la fattura ricevuta) applicando l'Iva italiana ed effettuando la doppia registrazione vendite-acquisti; -nel modello Intra 2-quater che presenta ad aprile per marzo include l'operazioni di cui al punto precedente.



RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E SERVIZI

Mod. INTRA-1 Bis

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE 1 2

TRIMESTRE

ANNO 20 09 10

PARTITA IVA 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

R O G G R .	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITÀ SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND CONS	MODO TRASP	PAESE DEST.	PAESE ORIG.	PROV. ORIG.
	STATO	CODICE IVA											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	AT	100203040		4	52081190		550	2000			AT	VI	

Note

Nell'esempio non sono state compilate:

- le colonne 10 e 11 perché l'azienda non ha superato nell'anno precedente la somma di €20.000.000 di spedizioni (esonero *ex art.6, co.4, del D.M. 22/02/10*);
- la colonna 7 (massa netta) poiché per le nomenclature combinate che prevedono l'unità supplementare la compilazione della massa netta è obbligatoria solamente per i soggetti con volumi di spedizioni superiori a €20.000.000 (istruzioni modelli 2010).

La natura transazione 4 identifica le "operazioni in vista di una lavorazione per conto terzi".



RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Bis

SEZIONE 1. ACQUISTI DI BENI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE 1 2 3

TRIMESTRE

ANNO 20 09 10

PARTITA IVA 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

R O G G R .	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITÀ SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND CONS	MODO TRASP	PAESE PROV	PAESE ORIGINE	PROV. DEST.
	STATO	CODICE IVA												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	AT	100203040			5	63029100	50		3500			AT	AT	VI



Note

Nell'esempio:

- non sono state compilate le colonne 11 e 12 perché l'azienda non ha superato nell'anno precedente la somma di €20.000.000 di arrivi (esonero *ex art.6, co.4, del D.M. 22/02/10*);
- la colonna 8 (massa netta) è stata, invece, compilata poiché la nomenclatura combinata che rappresenta il prodotto compensatorio non prevede l'unità supplementare.

La natura transazione 5 identifica le "operazioni successive ad una lavorazione per conto terzi".



RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RICEVUTI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

R O G R .	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITÀ DI EROGAZIONE	MODALITÀ DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA			NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	AT	100203040	1500		89	20-feb-10	139299	I	B	AT

Note

Il codice (CPA 2008) 139299 indicato nella colonna 8 identifica l'attività di "subfornitura nell'ambito della produzione di manufatti tessili confezionati, esclusi gli articoli di vestiario". Le prime quattro cifre del codice citato coincidono con quelle del codice Ateco 2007, 139210, che identifica il "confezionamento di biancheria da letto, da tavola e per l'arredamento". I dati relativi al pagamento che verrà eseguito a maggio (colonne 9, 10 e 11) sono stati in questo caso indicati in funzione prospettica (le istruzioni non precisano nulla al riguardo, tuttavia l'indicazione viene richiesta obbligatoriamente dal *software intr@web 11.0.0.0* per cui non pare ravvisabile altra soluzione).



Esempio di Fattura per prestazioni di servizi rese a soggetto Iva estero comunitario:

Ditta Emittente	Ditta Cliente
Trasporti XXXX	Pinco Pallino

Data	Documento	Numero
10.04.2010	Fattura	12

Descrizione	Q.tà	Prezzo Unitario	Codice IVA	Importo
Prestazioni di trasporto eseguite per Vostro ordine e conto			9	2.000,00

1) Imponibile	2) Imponibile	3) Imponibile	Totale A (1+2+3)
4) IVA	5) IVA	6) IVA	Totale B (4+5+6)
7) Non Imponibile	8) Escluso	9) Fuori Campo IVA	Totale C (7+8+9)
		2.000,00	2.000,00
1-2-3) Operazione non imponibile			Totale fattura (A+B+C)
7) Operazione non imponibile ai sensi dell'art....			2.000,00
8) Operazione esclusa ai sensi dell'art..... DPR 26.10.1972 n. 633			
9) Operazione fuori campo IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/1972			S.E. & O.





4.2 Esempio 2 – Vendita di beni

La Beta Srl, nel mese di marzo, vende ad un'azienda manifatturiera austriaca (AT100203040) 250 tovaglie da tavola (63029100). L'azienda manifatturiera italiana invia la merce (peso netto 50 kg) e contestualmente emette fattura di € 1.500 per la prestazione resa. L'operazione viene annotata nei registri Iva nel mese di marzo. Il corrispettivo viene pagato a mezzo bonifico nel mese di maggio 2010. La Beta Srl è tenuta a presentare mensilmente l'Intra 2. Le spedizioni realizzate nell'anno precedente non hanno superato la soglia di € 20.000.000.

Prestazione	Prestatore	Committente	Adempimenti in Italia
Trasporto di beni	Operatore IT	Operatore AT	<p>Rileva la posizione del committente soggetto passivo.</p> <p>Il fornitore italiano:</p> <ul style="list-style-type: none"> nel mese di marzo compila, avendo periodicità mensile, il modello Intra 1-bis del mese di marzo; nel mese di marzo emette a fattura senza applicazione dell'Iva; nel modello Intra 1-quater che presenta ad aprile per marzo include l'operazioni di cui al punto precedente.



RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E SERVIZI

Mod. INTRA-1 Bis

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE 3

TRIMESTRE

ANNO 20 10

PARTITA IVA 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 1

R O G G I A	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITÀ SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.
	STATO	CODICE IVA										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	AT	100203040		1	XXXXXXXX	50		1500			AT	VI

Note

Nell'esempio:

- non sono state compilate le colonne 10 e 11 perché l'azienda non ha superato nell'anno precedente la somma di €20.000.000 di arrivi (esonero ex art.6, co.4, del D.M. 22/02/10);
- la colonna 7 (massa netta) è stata, invece, compilata ipotizzando che la nomenclatura combinata che rappresenta il prodotto compensatorio non preveda l'unità supplementare.

La natura transazione 1 identifica "l'acquisto".



SEZIONE 3. SERVIZI RESI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE 1 2 3 TRIMESTRE ANNO 20 09 10 PARTITA IVA 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 1

R G R :	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITÀ DI EROGAZIONE	MODALITÀ DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA		NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	AT	100203040	1500	89	XX/XX/XXXX	XXXXXX	I	B	IT

I dati relativi al pagamento che verrà eseguito a maggio (colonne 8, 9 e 10) sono stati in questo caso indicati in funzione prospettica (le istruzioni non precisano nulla al riguardo, tuttavia l'indicazione viene richiesta obbligatoriamente dal *software intr@web* 11.0.0.0 per cui non pare ravvisabile altra soluzione).

Esempio di Autofattura per prestazioni di servizi effettuate da soggetto estero a committente Italiano:

Ditta Emittente	Ditta Cliente
Beta srl	Beta srl

Data	Documento	Numero
10.03.2010	Autofattura	1

Descrizione	Q.tà	Prezzo Unitario	Codice IVA	Importo
Autofattura emessa ai sensi dell'art. 17, comma2, DPR 633/1972. Autofattura emessa con riferimento a documento emesso da Azienda Austriaca del 10.03.2010 dell'importo di € 1.500,00			1	1.500,00

1) Imponibile	2) Imponibile	3) Imponibile	Totale A (1+2+3)
1.500,00			1.500,00
4) IVA	5) IVA	6) IVA	Totale B (4+5+6)
300,00			300,00
7) Non Imponibile	8) Escluso	9) Fuori Campo IVA	Totale C (7+8+9)
1-2-3) Operazione non imponibile			Totale fattura (A+B+C)
7) Operazione non imponibile ai sensi dell'art....			1.800,00
8) Operazione esclusa ai sensi dell'art..... DPR 26.10.1972 n. 633			S.E. & O.
9) Operazione fuori campo IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/1972			



4.3 Altri casi pratici

Segue una carrellata di ulteriori esempi, nella forma di domanda e risposta, al fine di fornire qualche spunto di riflessione su casi pratici più o meno articolati.

Domanda: Una impresa italiana commissiona una prestazione di trasporto di merci dalla Russia alla Turchia. Secondo la nuova disciplina, tale prestazione, ancorché avente ad oggetto beni trasportati fra due paesi extracomunitari, è territoriale in Italia, paese del committente. Ciò premesso, si chiede se si tratti di un'operazione imponibile.

Risposta: Trattandosi di prestazione di servizi tra due soggetti passivi, dei quali il committente è residente nel territorio dello Stato, la stessa prestazione si considera territorialmente rilevante in Italia. Ai fini della individuazione del regime di imponibilità o di non imponibilità della predetta prestazione occorre far riferimento all'articolo 9, comma 1, n. 2) D.P.R. n. 633 del 1972 ai sensi del quale sono operazioni non imponibili “i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione”. Nel caso oggetto della domanda, non ricorrono le condizioni previste dalla richiamata norma per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, transito,

importazione temporanea o definitiva. Ne consegue che alla prestazione di trasporto oggetto di domanda si applica il regime di imponibilità.

Domanda: Un vettore italiano esegue un trasporto intracomunitario di beni da Milano a Madrid, in nome e per conto di una società cinese, senza numero di partita Iva in alcuno Stato membro. Come deve essere disciplinato il trasporto?

Risposta: Fino al 31 dicembre 2009 il trasporto intracomunitario era soggetto a Iva in Italia (luogo di partenza) in quanto effettuato nei confronti di un extracomunitario (a nulla rilevava che si trattasse di una società). Il vettore italiano doveva fatturare alla società cinese con applicazione di



Iva italiana, dal 1° gennaio 2010, invece, la prestazione di trasporto è fuori campo Iva in Italia in quanto il committente è un soggetto passivo d'imposta non residente in Italia, a prescindere dal luogo in cui sia stabilito o identificato (Ue o extra Ue). Il vettore italiano emetterà un documento alla società cinese senza applicazione di imposta.

Domanda: Una società spagnola esegue un trasporto di merci da Verona a Brindisi a favore di un italiano soggetto passivo di imposta. Come deve comportarsi ai fini Iva?

Risposta: Fino al 2009 il trasporto era soggetto a Iva in Italia (in quanto eseguito interamente in territorio italiano). Il cliente italiano doveva assoggettare a Iva la prestazione tramite il reverse charge a meno che la società spagnola avesse emesso nei suoi confronti una fattura con Iva italiana (tramite un rappresentante fiscale precedentemente nominato o un numero di identificazione diretta già acquisito). Dal 2010 il trasporto è ancora soggetto a Iva in Italia, ma la regola cambia: sarà infatti rilevante il luogo di stabilimento del committente (soggetto passivo italiano). La società spagnola emette una fattura senza applicazione di Iva al committente italiano, che assoggetta la prestazione a Iva in Italia mediante il meccanismo del reverse charge e emissione contestuale di autofattura. Il cliente italiano è obbligato a dichiarare la prestazione ricevuta nel modello Intrastat.

Domanda: Una società lussemburghese che fa attività di impresa, senza partita Iva, è qualificabile come soggetto passivo? Come si fattura a un soggetto di questo tipo un servizio generico?

Risposta: Se la società lussemburghese non ha partita Iva nel proprio Paese (e quindi non è soggetto passivo d'imposta) l'Iva sarà assolta in Italia dal prestatore. La questione, comunque, va risolta a livello comunitario perché interessa due Paesi che possono avere interpretazioni diverse.

Domanda: Una società svizzera esegue un trasporto passeggeri con un pullman da Milano a Roma. Quali adempimenti deve eseguire il prestatore elvetico?



Risposta: La società svizzera dovrà nominare un rappresentante fiscale in Italia per addebitare l'IVA Italiana a tutti i passeggeri del viaggio, indipendentemente dalla loro residenza o dal fatto che essi siano privati o soggetti passivi di imposta. Questa regola, valida fino al 31 dicembre 2009, non subirà alcun cambiamento a partire dal 2010.

Domanda: Una società italiana esegue un trasporto passeggeri da Torino a Parigi (oppure Verona). Quale regola deve essere seguita?

Risposta: Nessuna differenza tra le regole attuali e quelle future. La società italiana assoggetterà ad IVA la tratta di trasporto eseguita in territorio italiano (che sarà comunque non imponibile ai sensi dell'articolo 9, comma 1, numero 1 del D.P.R. 633/72) mentre considererà fuori campo IVA in Italia la tratta di trasporto percorsa fuori dal territorio italiano. Per la tratta francese (o austriaca) occorre controllare la legislazione interna francese (o quella austriaca) per verificare la tassazione nella tratta interna.

Domanda: Una società italiana esegue un trasporto passeggeri italiani in territorio tedesco. Come va disciplinato questo trasporto ai fini IVA?

Risposta: Sia per il 2009 che a partire dal 2010, essendo il trasporto interamente eseguito fuori dal territorio italiano, esso è fuori campo IVA in Italia. La società italiana dovrebbe comunque informarsi sulla disciplina IVA tedesca riguardo al trasporto interno di persone.

Domanda: Un trasportatore svizzero effettua, per conto di una società svizzera senza numero di partita IVA in alcuno stato membro, un trasporto di beni da Milano a Berlino. Come deve comportarsi fino al 31 dicembre 2009 e a partire dal 1° gennaio 2010?

Risposta: Per tutto il 2009 la prestazione deve essere assoggettata a IVA in Italia da parte del trasportatore. Siccome il trasporto intracomunitario di beni inizia in Italia ed è compiuto a favore di un soggetto extracomunitario, il trasportatore deve emettere al cliente una fattura con



applicazione di IVA italiana tramite un rappresentante fiscale precedentemente nominato in Italia. A partire dal 2010 invece sarà solo rilevante la posizione del committente (soggetto extracomunitario). Di conseguenza la prestazione di trasporto sarà fuori campo IVA in Italia.

Domanda: Premesso che se il committente è soggetto non passivo bisogna sempre applicare IVA, l'articolo 7-ter (non soggetto ad IVA) è applicabile sempre qualora il committente sia comunitario o extracomunitario passivo, oppure è in funzione del tipo di servizio offerto (ad esempio trasporto da India a Italia per conto di un soggetto francese)?

Risposta: L'irrilevanza IVA si configura sia nei casi di prestatori comunitari che extracomunitari, a prescindere dalla tipologia del servizio. L'applicazione dell'art. 9 (la non imponibilità) si applica nei trasporti rilevanti ai fini IVA in Italia (ad esempio ricevuti da soggetti nazionali, ovvero quelli autofatturati); può applicarsi, qualora ricorrano i casi (ad esempio beni in esportazione) anche ai trasporti (diversi da quelli intracomunitari) a favore di privati territorialmente rilevanti; la non imponibilità può riguardare esportazioni, movimento beni nei porti, manutenzione portuale ecc.

Domanda: Secondo le nuove regole come devono essere trattati a livello di fatturazione e quindi di imponibilità i servizi resi dagli spedizionieri per la loro attività nelle seguenti ipotesi:

- a. Prestazione eseguita in Italia rese ad armatori soggetti IVA in Italia;
- b. Prestazioni, ovunque eseguite, rese ad armatori non stabiliti in Italia;
- c. Prestazioni eseguite all'estero nei confronti di armatori soggetti d'imposta in Italia;
- d. Viceversa, come devono essere trattate le prestazioni rese dagli stessi armatori comunitari ed extra ue agli spedizionieri (dal punto di vista di questi ultimi);

Si richiede inoltre se si debba procedere nella predisposizione e presentazione dei Modelli Intrastat per i servizi di cui sopra, effettuati in ambito comunitario.



Risposta:

- a. L'operazione è territorialmente rilevante; si applicano se ricorrono i presupposti, gli articoli 8 bis e 9 D.P.R. 633/72;
- b. L'operazione è territorialmente irrilevante;
- c. Come nel caso a.;
- d. Le fatture dei prestatori comunitari possono essere integrate; per le prestazioni ricevute da ExtraUe occorre emettere autofattura; si applicano, se ricorrono i presupposti, gli articoli 8 bis e 9 D.P.R. 633/72.

Negli elenchi Intra vanno riportati i servizi ricevuti da soggetti passivi comunitari e quelli resi a soggetti passivi comunitari (salvo non vi sia esclusione da imposta nel paese del destinatario).

Domanda: I costi del trasporto internazionale (da paese extra UE) se a carico dell'importatore italiano, vengono di regola assoggettati ad IVA nella bolla doganale in aggiunta al valore della merce. Ciò premesso, è necessario autofatturarsi (esente art. 9) le fatture di trasporto dei corrispondenti esteri? Oppure basta registrarle come spese di trasporto esenti art. 9 o art. 7?

Risposta: Occorre sempre procedere all'autofattura del servizio di trasporto reso da Extra Ue anche se ricompreso nella base imponibile assoggettata a tassazione in dogana; occorrerà provvedere alla doppia registrazione, applicando il trattamento di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, n. 2) trattandosi nel caso di specie di trasporti di beni in importazione.

Domanda: Le fatture dove non viene applicata l'IVA (fuori campo IVA ex art. 7-ter, ovvero non imponibili IVA ex art. 9) devono essere assoggettate all'imposta di bollo? Anche se intestate a soggetti esteri?

Risposta: La circolare 7/2008 ha riconosciuto come dovuta l'imposta di bollo per fatture dei minimi nelle quali non c'è IVA; può ragionarsi per analogia con riguardo alle fatture fuori campo



IVA dei servizi resi ad Ue; pertanto, mutuando quelle affermazioni si ritiene dovuto il bollo se fattura ad Ue ha valore di quietanza maggiore ad Euro 77,47.

Domanda: Ci possono essere cause di “non imponibilità IVA” per i servizi di traslochi internazionali?

Risposta: No, non potendoci essere quale operazione sottostante un’esportazione, importazione, movimentazione portuale ecc.

Domanda: In caso di trasporto tutto extra Ue con prestatore e committente italiani. Secondo la norma vigente è necessario emettere fattura IVA 20%, non è una contraddizione?

Risposta: L’operazione è territorialmente rilevante in Italia, in quanto l’IVA è dovuta nel Paese di consumo del servizio (che generalmente coincide con il Paese del committente del servizio). La non imponibilità IVA, come prima, si applica esclusivamente alle esportazioni, o alle importazioni temporanee/definitive, o al transito; si discute, in un’ottica di sistema, se i beni trasportati dalla Ue a Paesi Extra Ue a paesi Extra Ue per conto di committenti residenti in Paesi diversi da quelli di origine del trasporto possano considerarsi esportazione (e *mutati mutandis* per le importazioni).

Domanda: In caso di un trasporto Milano / Chicago la tratta New / York Chicago fatturata da un prestatore

italiano ad un committente Italiano è sempre Non imp. Art. 9 poiché è una esportazione: è corretto?

Risposta: Sì, trattandosi di un subcontracto avente ad oggetto merci in esportazione (circolare 3/11/1973, n. 62).



Domanda: In caso di fattura ricevuta da prestatore comunitario per una esportazione Italia / extra UE devo inserire la fattura nella dichiarazione Intrastat?

Risposta: No, perché l'operazione è non imponibile ex art. 9, n. 2).

Domanda: Nel caso di un servizio reso da un prestatore italiano ad un committente italiano per una trasporto da un altro Stato membro verso un paese Extra-Cee, il prestatore emette fattura non imponibile ai sensi dell'Art. 9 DL 633/72?

Risposta: No, l'operazione è soggetta ad Iva al 20% in quanto non rientra nella fattispecie di esportazione di cui all'art. 9, perché il trasporto in esportazione ha origine in uno Stato diverso da quello del committente. Comunque è in atto un dibattito, in un'ottica di sistema, se la fattispecie possa considerarsi esportazione (mutatis mutandis per le importazioni).

Domanda: Tutti gli scambi di servizi tra due soggetti comunitari vanno riportati negli elenchi Intrastat o assume un qualche rilievo il luogo in cui il servizio è reso (servizio di trasporto interamente Extra-Cee) o la destinazione (servizio di trasporto in esportazione/importazione)? Esempio: servizio di trasporto da UE a ExtraCee reso a committente comunitario.

Risposta: Ai fini degli obblighi di inserimento delle operazioni negli elenchi intra sono irrilevanti il luogo ove è svolto il servizio o la destinazione dei beni. Sono escluse solo le operazioni che non scontano l'Iva nel paese del destinatario.

Domanda: E' corretto che un prestatore nazionale fatturi ad un committente nazionale con IVA un servizio di trasporto reso in ambito nazionale, ma che costituisce parte di una spedizione internazionale di merce destinata all'estero (Extra-Cee) e quindi in quanto esportazione non imponibile ai sensi dell'Art. 9 DL 633/72?



Risposta: Sì, perché l'operazione si riferisce ad un trasporto di beni in esportazione (circ. 62/1973). D'altronde, ai fini dell'importazione nel paese extracee, costituirà base imponibile ai fini doganali anche la tratta nazionale che ha servito l'esportazione.

Domanda: Una società tedesca esegue un trasporto di merci da Milano a Napoli a favore di un italiano soggetto passivo di imposta. Come deve comportarsi ai fini IVA per il 2009 e per il 2010?

Risposta: Fino al termine del 2009 il trasporto è soggetto a IVA in Italia (in quanto eseguito interamente in territorio Italiano). Il cliente italiano assoggetterà a IVA la prestazione tramite il reverse charge a meno che la società tedesca emetta nei suoi confronti una fattura con IVA italiana (tramite un rappresentante fiscale precedentemente nominato o un numero di identificazione diretta già acquisito).

Dal 2010 il trasporto sarà ancora soggetto a IVA in Italia ma la regola cambierà: sarà infatti rilevante il luogo di stabilimento del committente (soggetto passivo italiano). La società tedesca emetterà una fattura senza applicazione di IVA al committente italiano il quale assoggetterà la prestazione a IVA in Italia mediante il meccanismo del reverse charge con emissione di autofattura. Il cliente italiano sarà obbligato a dichiarare la prestazione ricevuta nel modello Intrastat.

Domanda: Un autotrasportatore italiano esegue un trasporto di merci da Firenze a Verona per conto di un francese soggetto passivo di imposta. Come va disciplinata ai fini IVA la prestazione?

Risposta: Fino al termine del 2009 l'autotrasportatore italiano emette al francese fattura con IVA italiana in quanto, essendo la tratta percorsa interamente in Italia, la prestazione è soggetta a IVA in Italia.

A partire dal 2010 sarà rilevante il paese del committente (soggetto passivo di imposta stabilito in Francia). Il trasporto (pur se eseguito interamente in territorio italiano) sarà fuori campo



IVA per l'autotrasportatore italiano. Quest'ultimo emetterà fattura senza applicazione di IVA al cliente francese il quale dovrà assoggettare la prestazione a imposta in Francia seguendo le proprie regole del reverse charge.

L'autotrasportatore italiano dovrà adempiere agli obblighi intrastat inserendo nell'elenco questa prestazione.

Domanda: Un autotrasportatore italiano esegue a favore di un cliente italiano (soggetto passivo di imposta) un trasporto di merci da Valencia a Barcellona. Come si deve comportare nel 2009 e nel 2010?

Risposta: Fino al 31 dicembre 2009 il trasporto è fuori campo IVA in Italia (distanza interamente percorsa fuori del territorio italiano).

Dal 2010 la prestazione sarà interamente soggetta a IVA in Italia. Andrà infatti seguita la regola generale (o "standard") del luogo di stabilimento del committente. L'autotrasportatore emetterà al cliente (società italiana) una fattura con applicazione di IVA.

Il prestatore si dovrà comunque informare sull'eventualità che la legge IVA spagnola preveda la "regola dell'utilizzo" per un trasporto interamente eseguito in territorio spagnolo, con conseguenti, possibili adempimenti.

Domanda: Un autotrasportatore italiano trasporta merci da Ginevra a Berna a favore di una società italiana. Come deve comportarsi ai fini dell'IVA?

Risposta: Per tutto il 2009 il trasporto (tratta interamente percorsa in territorio estero) è fuori campo IVA in Italia.

A partire dal 1° gennaio 2010 le regole cambiano. Il trasporto sarà da assoggettare interamente a IVA in Italia (luogo di stabilimento del committente soggetto passivo di imposta).

L'autotrasportatore italiano emetterà una fattura con applicazione di IVA italiana al cliente.



Siccome la nuova normativa non prevede alcun "criterio dell'utilizzo" per i trasporti di merci, potrebbe sorgere, in questo caso, un problema di "doppia tassazione" nel caso in cui le autorità svizzere imponessero di assoggettare a imposta svizzera il trasporto (trattandosi, di fatto, di un trasporto interno svizzero). Per l'autotrasportatore italiano potrebbe essere opportuno informarsi sulle regole previste in Svizzera per l'effettuazione di un trasporto interno.

Domanda: Una società di trasporti navali tedesca trasporta container dalla Cina agli Stati Uniti per conto di una società italiana. Dove deve essere assolta l'IVA?

Risposta: Fino alla fine del 2009 questo trasporto navale (eseguito interamente all'estero) è fuori campo IVA. La società tedesca emette un documento senza applicazione di imposta alla società italiana. Quest'ultima, ricevuto il documento, non ha alcun obbligo di auto fatturazione in Italia.

A partire dal 2010 invece è rilevante il luogo di stabilimento del committente (italiano soggetto passivo di imposta). Di conseguenza la società tedesca emette una fattura senza applicazione di imposta alla società italiana la quale deve assoggettare a IVA in Italia il trasporto tramite il reverse charge. Le due società dovranno inoltre adempiere agli obblighi di intrastat.

Domanda: Una società russa trasporta, interamente in territorio russo, alcuni beni per conto di una società italiana. Questo trasporto è soggetto a IVA?

Risposta: Per tutto il 2009 questo trasporto (interamente in territorio russo) è fuori campo IVA in Italia. La società Italiana non ha alcun particolare obbligo contabile dal punto di vista dell'IVA sul documento ricevuto da parte del trasportatore russo.

A partire dal 2010 questo trasporto è soggetto a IVA in Italia (Paese di stabilimento del committente). La società italiana, committente del trasporto, ricevuto il documento emesso dal russo, assoggetta a IVA la prestazione mediante auto fatturazione.



Domanda: Una società russa sta eseguendo un trasporto di merci da Roma a Vienna per un'altra società russa. In un deposito di Bologna essa si rivolge a un prestatore Italia no perché scarichi le merci e le carichi su di un altro automezzo. Come deve essere fatturata alla società russa la prestazione di scarico e carico dei beni?

Risposta: Fino alla fine del 2009, essendo la prestazione eseguita in territorio italiano per conto di un soggetto passivo d'imposta non munito di partita IVA comunitaria, essa deve essere fatturata con applicazione di IVA.

A partire dal 2010 invece, rilevando esclusivamente il luogo di stabilimento del committente (società russa), la prestazione andrà considerata fuori campo IVA in Italia. Il prestatore italiano emetterà al cliente russo un documento senza applicazione di IVA.

Domanda: Una società francese esegue a Firenze, per conto di una società svizzera, la pesatura di merci durante il trasporto da Milano a Roma. Come deve essere considerata tale prestazione nel 2009 e nel 2010?

Risposta: Fino alla fine del 2009, essendo la prestazione eseguita in territorio italiano essa è soggetta a IVA in Italia. Conseguentemente la società francese ha l'obbligo di emettere al cliente svizzero una fattura con applicazione di IVA italiana (mediante un numero di identificazione diretta o un rappresentante fiscale).

A partire dal 2010 la prestazione sarà considerata fuori campo IVA in Italia in quanto il committente (società svizzera) è un soggetto passivo extracomunitario. Non sarà infatti più rilevante il luogo di materiale esecuzione della stessa ma il luogo di stabilimento del committente. La prestazione sarà da considerarsi fuori campo IVA in Italia. Di conseguenza il prestatore francese, seguendo le proprie regole, emetterà alla società svizzera un documento senza applicazione di imposta.